



DATEV

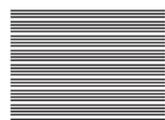
KOINOS

Taccuino  
del  
commercialista



2016





**DATEV**

---

**KOINOS**

Taccuino  
del  
commercialista

2016

Diritti riservati – DATEV KOINOS S.r.l.

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm, i film, le fotocopie) nonché la memorizzazione elettronica sono riservati per tutti i Paesi.

Grafica e impaginazione: DATEV KOINOS S.r.l.

Stampa: Druckerei C.H. Beck, 86720 Nördlingen

## **Prefazione**

Il Taccuino del commercialista attua l'idea primigenia di raggruppare in un volume di piccole dimensioni le principali normative di interesse pratico per il professionista. Riteniamo infatti sia di certa utilità per i colleghi avere a portata di mano, in formato tascabile ma sufficientemente completo, le principali nozioni, norme, coefficienti e aliquote. È tuttavia doveroso segnalare che, non essendo nello scopo dell'opera quello di essere esaustiva, è stata fatta una selezione delle nozioni più importanti o quantomeno di quelle ritenute di più frequente consultazione.

Con frequenza annuale il Taccuino del commercialista è aggiornato in modo da assicurare al collega un servizio in grado di coniugare efficacia e qualità di informazioni precise, rapide e complete.

Il risultato è coerente con la filosofia di KOINOS e di DATEV KOINOS, ovvero offrire prodotti e servizi di qualità studiati dai professionisti per i professionisti. Affidiamo quindi anche questa edizione 2016 ai colleghi, certi dell'accettazione e del gradimento ed in attesa dei suggerimenti per proseguire nell'incessante opera di arricchimento e miglioramento.

**Luciano Rai**

Amministratore Delegato di Koinos S.c.a r.l.

## Introduzione

L'edizione 2016 del Taccuino si colloca in un contesto temporale di particolare rilevanza per l'ordinamento tributario italiano: le comprensibili aspettative di semplificazione, risultato dell'applicazione dei principi contenuti nella legge delega n. 23 del 2014 hanno generato un vivace dibattito ma sono poi state largamente disattese generando conseguente disappunto e frustrazione.

A tal riguardo merita citare qualche esempio specifico di particolare rilievo:

- la difficoltà connessa con la determinazione della quota indeducibile di alcuni componenti negativi del reddito d'impresa (si pensi alle auto aziendali e, più in generale ai c.d. "*fringe benefits*"), che impone onerosi conteggi;
- la continua riformulazione di "regimi semplificati" per contribuenti minori che sta generando notevoli problemi di coordinamento a seguito delle modifiche che si susseguono con cadenza annuale, non consentendo di presentare un quadro normativo stabile e sufficientemente affidabile;
- la molteplicità e la complessità delle disposizioni (e delle interpretazioni di prassi) che regolano il meccanismo delle detrazioni d'imposta per i redditi delle persone fisiche. Le ripetute modifiche di ambiti oggettivi, limiti quantitativi e requisiti per l'accesso alla detrazione, mal si conciliano con l'esigenza di avere meccanismi lineari (che oltretutto, potrebbero anche facilitare l'attività di controllo da parte degli organi preposti);
- la mancata revisione (con la conseguente razionalizzazione) degli obblighi dichiarativi e di comunicazione delle informazioni, che rendono molto costosa (anche in termini temporali) la *compliance* fiscale.

In tale contesto, assume rilievo ancora maggiore l'assiduo contributo offerto dai commercialisti (che si sostanzia anche negli accurati contributi in cui si articola il Taccuino) in quanto:

- prosegue e cresce la già elevata professionalità offerta nell'assistenza ai clienti, supportando questi ultimi ad orientarsi nel sempre intricato ed incerto sistema tributario;
- si intensifica la meritoria e continua opera di dialogo con gli organi legislativi e le autorità fiscali, avente per finalità il suggerimento e la proposizione di soluzioni e modalità operative consone ed efficaci al perseguimento degli obiettivi

sopra sinteticamente delineati.

Recentemente la categoria si è dotata di un nuovo Codice Deontologico: dopo mesi di pubblica consultazione, il testo approvato nello scorso Dicembre 2015 sintetizza la duplice finalità di salvaguardare posizioni ed interessi particolari (dei clienti, di colleghi e di altri professionisti) sottesi al corretto esercizio dell'attività professionale ma anche, al tempo stesso, di assicurare la correttezza dei comportamenti economici tutelando, in tal modo, interessi che hanno valenza generale.

Ed è proprio questa la principale "sfida" che i commercialisti dovranno affrontare nei prossimi tempi, che si sostanzia nel "mettere a disposizione" della collettività il patrimonio di conoscenze specialistiche maturato in ambito professionale coniugato con l'eccellenza morale ed etica.

Il Taccuino 2016, esempio di sintesi di contenuti e veicolo valoriale per la categoria, si presta ottimamente alla finalità di diffusione e condivisione degli alti valori efficacemente sintetizzati nel nuovo Codice Deontologico.

È con questo spirito che esprimiamo un sincero ringraziamento a DATEV KOINOS per la realizzazione di tale iniziativa, oltre ovviamente a tutti i colleghi che con il loro contributo hanno reso possibile una nuova edizione dello stesso, aggiornatissima nei contenuti, ma al contempo di immediata lettura e consultazione

Il Taccuino oltre alla tradizionale veste tipografica, è anche disponibile in e-book, all'indirizzo [www.datevkoinos.it/taccuino2016](http://www.datevkoinos.it/taccuino2016).

A tutti auguriamo buon lavoro.

Milano, aprile 2016

**Alessandro Solidoro**

Presidente dell'Ordine Dottori  
Commercialisti ed Esperti  
Contabili di Milano

**Massimiliano Sironi**

Presidente Commissione  
Diritto Tributario  
Nazionale

## **Ringraziamenti**

Il Taccuino del commercialista rappresenta ormai una tradizione, per quanto concerne le guide operative di carattere tributario.

Nel corso del tempo si è progressivamente arricchito di sezioni e capitoli, garantendo la sistematicità e completezza degli argomenti trattati, ma l'aspetto di sicuro maggior rilievo è rappresentato dal valore di conoscenza condivisa che tale opera riveste.

Tale valore si può declinare in due accezioni:

- chi contribuisce fattivamente alla predisposizione del Taccuino trova un momento di confronto con altri colleghi sulle articolate questioni di carattere tributario che consentono, attraverso differenti orientamenti interpretativi e approfondimenti, di arrivare ad un momento di sintesi che è ben rappresentato dalla struttura dell'opera;
- chi lo consulta ha modo di apprezzare proprio tale sforzo, finalizzato a cogliere gli aspetti essenziali dell'ordinamento, senza mai tralasciare anche importanti aspetti operativi che devono essere tenuti ben presenti nella quotidiana pratica professionale.

L'impostazione che ne emerge è quella di un libro "fatto da commercialisti per i commercialisti", che ha l'ulteriore pregio (attraverso un puntuale aggiornamento annuale), di rendere immediatamente evidenti le frequenti modifiche del sistema tributario italiano, garantendo una rapida (ma sicura) consultazione, utile ad orientare le ricerche e le analisi di tanti colleghi per il quotidiano svolgimento della professione.

Il mio ringraziamento, oltre a DATEV KOINOS e al Consiglio dell'Ordine che hanno da sempre creduto in questo progetto, va proprio a tutti i colleghi che attraverso i loro qualificati contributi hanno consentito che il Taccuino diventasse una tradizione "distintiva" dell'Ordine di Milano.

### **Massimiliano Sironi**

Presidente Commissione Diritto Tributario Nazionale dell'Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano.

DATEV KOINOS ringrazia l'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano per l'elaborazione e l'aggiornamento dei contenuti del Taccuino del commercialista 2016. Un ringraziamento particolare va alle Commissioni di studio e agli autori:

### **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili**

- Giorgio Luchetta

### **Commissione Deontologia del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili**

- Marco Carbone

### **Commissione Diritto Tributario Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano**

- Paolo Dubini (coordinatore editoriale)
- Sandro Botticelli
- Maria Carla Bottini
- Daniele Mazzarino
- Giancarlo Modolo
- Paolo Pagani
- Ambrogio Picolli
- Massimiliano Sironi

### **Commissione Controllo Societario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano**

- Elena Pascolini
- Cristina Quarleri

### **Commissione Principi Contabili dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano**

- Barbara Premoli

# Nota accompagnatoria al nuovo Codice Deontologico della Professione

A cura di **Giorgio Luchetta**  
Consigliere Delegato CNDEC

Care Colleghe e cari Colleghi,  
lettori del Taccuino del Commercialista edizione 2016: permettetemi di iniziare queste semplici note accompagnatorie del nuovo Codice Deontologico con un breve richiamo all'etimologia della parola "deontologia": essa deriva dal greco *deo*, che significa "dovere" e dal participio presente del verbo *imì*, "essere" cioè *on*, *ontos*: più semplicemente possiamo sintetizzare dicendo che il Codice Deontologico è il nostro vangelo, codice di comportamento, con valenza normativa, a cui il professionista deve attenersi per l'esercizio della sua professione.

L'art. 54 della nostra Costituzione statuisce che tutti i cittadini non solo devono osservare la Costituzione e le leggi, ma hanno anche "il dovere di essere fedeli alla Repubblica".

Il precetto può apparire inutile perché è ovvio che in uno Stato di diritto si obbedisce alla Costituzione e alle leggi anche in caso di dissenso.

In realtà, il precetto è innovativo perché il richiamo alla fedeltà rinvia a un qualcosa che non è solo "Stato" ma è anche "comunità": come una piccola comunità sono la famiglia, il luogo di lavoro, l'Ordine di appartenenza, la categoria professionale.

La deontologia professionale consiste quindi nell'insieme delle regole comportamentali, il cosiddetto "codice etico", che, in questo caso, si riferisce a una determinata categoria, la Nostra. È indispensabile che talune attività o professioni, in virtù delle loro peculiari caratteristiche sociali rispettino un determinato codice comportamentale, il cui scopo è impedire di ledere la dignità, o gli interessi di chi sia oggetto del loro operato e non solo; la violazione di queste regole determinerebbe un danno alla collettività degli esercenti la professione, in termini di perdita di credibilità pubblica: ciò è ben rappresentato dalla figura retorica che nel mondo anglosassone è conosciuta come "free rider".

I quattro titoli del nostro documento, composto da sei Capi contenenti in tutto 45 articoli, formano un testo che aggiorna quello del 2008 e diviene per noi tutti, dopo pubblica consultazione, definitivo.

Negli ultimi anni, la riflessione sulla dimensione etica dell'economia e della finanza ha assunto un'intensità sempre maggiore e predominante.

In tale contesto, anche le professioni intellettuali rivelano un'interessante evoluzione nell'approccio al proprio sistema di principi deontologici e valori etici di riferimento.

L'obiettivo della norma deontologica non è solo quello di salvaguardare posizioni ed interessi particolari (dei clienti, di colleghi e di altri professionisti) sottesi al corretto esercizio dell'attività professionale, ma al tempo stesso, di assicurare la correttezza dei comportamenti economici tutelando, in tal modo, interessi di natura e valenza generale ed in quanto tali di rango superiore.

Considerata la valenza generale del profilo deontologico ai fini non solo del corretto ma anche dell'efficace svolgimento della professione, si ritiene quindi indispensabile:

- sviluppare un'etica applicata alle concrete situazioni, proponendo un approfondimento delle regole deontologiche e di comportamento professionali in relazione a specifiche funzioni e attività e nella loro conciliabilità con i valori etici di valenza generale;
- promuovere l'immagine della professione nella collettività coniugando la qualità della prestazione professionale alla responsabilità etica, al fine di assumere e far assumere consapevolezza del ruolo che la professione svolge nella società e avere contezza del riconoscimento di tale ruolo da parte della collettività.

Di particolare rilievo e come tali meritevoli di attenzione:

- le disposizioni del Codice si applicheranno anche alle società professionali in quanto compatibili (artt. 1 e 3);
- sono stati aggiornati i riferimenti ai soggetti deputati all'esercizio dell'azione disciplinare (consigli di disciplina);
- è stato espressamente previsto l'obbligo di copertura assicurativa per i rischi professionali conformemente a quanto previsto dalla legge (art. 14);
- nei rapporti con i colleghi sono stati meglio precisati alcuni comportamenti diretti a rendere effettivo il dovere di colleganza (art. 15);
- è espressamente prevista la facoltà di concordare con il cliente, in caso di suo recesso, la possibilità di un indennizzo del professionista (art. 20);

- è stata precisata la condotta del professionista in caso di rinuncia all'incarico professionale laddove il cliente si renda irreperibile (art. 23);
- è stato espressamente previsto che la misura del compenso deve essere concordata per iscritto all'atto del conferimento dell'incarico professionale con preventivo di massima comprensivo di spese, oneri e contributi conformemente a quanto previsto dalla legge (art. 25);
- nell'ambito dell'assunzione di incarichi istituzionali vengono introdotti obblighi informativi diretti a rafforzare la trasparenza della loro attribuzione e viene espressamente fatto divieto di utilizzare alcun incarico istituzionale per fini pubblicitari o per sollecitare l'affidamento di incarichi professionali (art. 28);
- è espressamente previsto in capo all'iscritto un dovere di collaborazione con gli organismi di categoria, anche tramite la tempestiva, esauriente e veritiera risposta a specifiche richieste poste da questi nello svolgimento delle loro funzioni istituzionali (art. 29);
- è stato introdotto l'obbligo di prevedere il rimborso spese forfetario per il tirocinante sin dall'inizio del tirocinio, e non dopo i primi sei mesi come previsto dalla legge (art. 37);
- rafforzate le previsioni di contrasto del fenomeno di esercizio abusivo della professione (art. 42);
- nell'ambito delle norme sulla pubblicità, sono state introdotte specifiche disposizioni in merito all'utilizzo del titolo accademico; è stato altresì specificato il divieto di inserire riferimenti commerciali o pubblicitari nei siti web degli iscritti (art. 44).

Tutti pensiamo all'attività svolta dal commercialista in qualità di consulente e assistente fiscale di privati e di imprese, infatti in tale ambito, la tutela di interessi particolari quali l'integrità patrimoniale del cliente, si coniuga sempre più chiaramente con l'interesse, di natura pubblica, alla equa e corretta acquisizione delle entrate destinate a finanziare le spese pubbliche in applicazione dei principi costituzionali di eguaglianza, solidarietà e capacità contributiva.

In un momento così difficile sotto il profilo etico e morale, il nuovo Codice Deontologico intende proporci al Paese come effettivamente siamo e non come altri che, per fini diversi, rappresentano la categoria.

Il nuovo Codice Deontologico intende quindi rendere tutti edotti e consapevoli che la nostra categoria ha da sempre nel proprio

DNA la professionalità, l'etica e la deontologia, e che di questi valori, ne fa da sempre la cifra della propria attività.

In occasione dell'entrata in vigore del nuovo Codice Deontologico lo scorso 1 Marzo è stato realizzato e trasmesso un filmato in cui 45 colleghi hanno testimoniato, attraverso la lettura di uno specifico articolo, il senso di appartenenza e condivisione dei valori fondanti. Questa importante testimonianza è stata resa possibile grazie al disinteressato, gratuito e silente lavoro del gruppo Datev Koinos e i protagonisti che avrete sicuramente apprezzato ed ascoltato, sono colleghi che rappresentano tutte le Regioni del nostro Bel Paese.

Tutti si sono prestati con entusiasmo a questo importante evento, situazione che intende rappresentare un momento di unità, nonché la condivisione di una categoria per uno strumento per lei così importante: alto documento che conferisce una riconoscibilità etica a tutta la professione, in linea con quei bisogni di legalità, indipendenza, rispetto delle regole auspiccate dalla società italiana.

Viva la nostra professione, viva i commercialisti.

---

*A cura di **Marco Carbone***

*Presidente commissione Deontologia CNDEC*

Sono non poche le novità sostanziali del nuovo Codice e disposte nel suo articolato. I destinatari sono tutti gli iscritti (albo, elenco speciale, stp) e i tirocinanti. Tutti, in osservanza dell'art.11, hanno un obbligo di risposta tempestiva alle comunicazioni che provengono dall'Ordine e dal Consiglio di Disciplina. Così si prescrive, all'art. 29, l'obbligo di tempestiva, esauriente e veritiera risposta a specifiche richieste di autocertificazione di situazioni, quali, a titolo esemplificativo, l'inesistenza di cause di incompatibilità, o l'esistenza di copertura assicurativa e indirizzo pec.

In alcune rilevanti prescrizioni il nuovo Codice Deontologico punta alla tutela e alla qualità del rapporto col cliente, attraverso regole di condotta chiare, come quando prescrive (all'art. 14) l'obbligo di rendere noto al cliente gli estremi della polizza RC professionale e il massimale della stessa. Allo stesso modo la consegna tempestiva al cliente della ricevuta di pagamento delle imposte, secondo l'art. 24, se ha ricevuto somme per tale adempimento. Del resto, lo stesso cliente deve essere debitamente informato delle prescrizioni del Codice Deontologico.

Di particolare rilievo il quarto comma dell'art. 23 che esonera

da responsabilità l'iscritto per la mancata successiva assistenza, nel caso di rinuncia all'incarico, qualora il cliente non provveda in tempi ragionevoli, e comunque non oltre 60 giorni dall'avvenuta notifica tramite raccomandata o pec, a incaricare altro professionista.

Altre parti qualificano a criteri di correttezza i rapporti fra colleghi: nessuna azione di responsabilità disciplinare è prevista (art. 15) per i colleghi che avviano azioni risarcitorie contro altri colleghi, se i primi, sentite le giustificazioni dei destinatari dell'azione, hanno adeguatamente argomentato e documentato il rapporto di causalità tra condotta e il danno che si vuole risarcito (è il caso per esempio delle azioni di responsabilità avviate nei confronti di sindaci e revisori da parte dei curatori fallimentari). Agli stessi canoni è conformata la disposizione secondo cui, prima di accettare un incarico, il professionista deve accertarsi che il cliente abbia informato il collega della sostituzione e abbia manifestato formalmente il recesso; in difetto informarlo e accertarsi che la sostituzione non sia richiesta dal cliente per sottrarsi al rispetto della legge, alla corretta esecuzione dell'incarico o al riconoscimento delle legittime spettanze di quest'ultimo, infine, invitare il cliente a pagare tempestivamente il compenso dovuto al precedente.

In generale è sancito un divieto di acquisire clientela tramite agenzie o procacciatori; il sito internet dello studio non può contenere riferimenti commerciali o pubblicitari e non è consentito utilizzare l'incarico di componente delle commissioni di studio per fini pubblicitari, su carta intestata o biglietti da visita, ferma restando la possibilità di indicarlo sui c.v..

Il Codice riserva parti rilevanti alla trasparenza e alla conoscenza degli incarichi professionali che vanno svolti secondo le regole del testo stesso. Nondimeno dedica prescrizioni sul ruolo e i diritti dei tirocinanti, tra questi consentirgli di partecipare ai convegni ed ai corsi di formazione professionale, fornirgli un idoneo ambiente di lavoro e concordare sin dall'inizio del tirocinio il rimborso spese forfettario.

Nel complesso uno sforzo importante che soddisfa tutte le esigenze emerse negli ultimi anni e certamente qualifica la professione.

# INDICE

## CODICE DEONTOLOGICO DELLA PROFESSIONE

<b>Titolo I - Disposizioni generali</b> .....	<b>21</b>
<b>Titolo II - Rapporti professionali</b> .....	<b>28</b>
Capo 1 - Rapporti con i colleghi .....	28
Capo 2 - Rapporti con i clienti .....	32
Capo 3 - Rapporti con gli enti istituzionali di categoria .....	35
Capo 4 - Rapporti con collaboratori e dipendenti .....	38
Capo 5 - Rapporti con i tirocinanti .....	39
Capo 6 - Altri rapporti .....	41
<b>Titolo III - Concorrenza</b> .....	<b>41</b>
<b>Titolo IV - Disposizioni transitorie</b> .....	<b>43</b>

## TACCUINO DEL COMMERCIALISTA 2016

<b>Il testo unico delle imposte sui redditi</b> .....	<b>47</b>
<b>1 L'imposta sul reddito o "IRE" (IRPEF)</b> .....	<b>53</b>
<b>1.1 L'esonero della presentazione della dichiarazione         (redditi 2015 – dichiarazione 2016)</b> .....	<b>55</b>
<b>1.2 La tabella IRPEF per il calcolo dell'imposta         (redditi 2015 – dichiarazione 2016) (art. 11 TUIR)</b> .....	<b>57</b>
<b>1.3 Le detrazioni</b> .....	<b>58</b>
1.3.1 Le detrazioni per lavoratori dipendenti, assimilati e pensionati (redditi 2015 – dichiarazione 2016) (art. 13).....	58
1.3.2 Le detrazioni per carichi di famiglia dal 1° gennaio 2014.....	60
1.3.3 Altre detrazioni .....	75
<b>1.4 Gli oneri deducibili dal reddito (art. 10)</b> .....	<b>81</b>
<b>1.5 Gli oneri detraibili dalle imposte (art. 15)</b> .....	<b>87</b>
<b>1.6 I redditi soggetti a tassazione separata (art. 17)</b> .....	<b>103</b>
<b>1.7 I redditi fondiari dei terreni e dei fabbricati</b> .....	<b>107</b>
1.7.1 I redditi dei terreni (artt. 27-35).....	108
1.7.2 Il reddito dei fabbricati (artt. 36-43).....	111
<b>1.8 I redditi di capitale (artt. 44-48)</b> .....	<b>115</b>
<b>1.9 I redditi di lavoro dipendente (artt. 49-52)</b> .....	<b>125</b>
<b>1.10 I redditi assimilati a quello di lavoro         dipendente (art. 50)</b> .....	<b>128</b>

<b>1.11 Il reddito di lavoro autonomo (artt. 53-54)</b>	<b>131</b>
<b>1.12 Il reddito d'impresa (artt. 55-66)</b>	<b>140</b>
1.12.1 Il regime ordinario	141
1.12.2 L'impresa minore (art. 66)	146
1.12.3 Il regime per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (art. 13, L. 388/2000)	148
1.12.4 Il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovane e lavoratori in mobilità	148
1.12.5 Il nuovo regime dei minimi (o regime forfetario) ex art. 1, c. 54-89 della L. 190/2014	152
<b>1.13 I redditi di partecipazione (art. 5)</b>	<b>156</b>
<b>1.14 I redditi diversi (artt. 67-71)</b>	<b>157</b>
<b>1.15 Le plusvalenze su partecipazioni     e i capital gains</b>	<b>163</b>
<b>2 La tassazione delle società di persone</b>	<b>169</b>
<b>3 L'imposta sul reddito delle società o "IRES"</b>	<b>172</b>
<b>3.1 I criteri generali e aliquota dell'imposta</b>	<b>172</b>
<b>3.2 La tassazione in base al bilancio – Il reddito         d'impresa per le società e gli enti commerciali         (artt. 81-110)</b>	<b>176</b>
<b>3.3 Le norme generali su componenti del reddito         d'impresa (art. 109)</b>	<b>210</b>
<b>3.4 Il bilancio e il doppio binario (art. 109)</b>	<b>213</b>
<b>3.5 Le plusvalenze esenti (art. 87)</b>	<b>216</b>
<b>3.6 Pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi         (art. 96 del T.U.I.D.)</b>	<b>221</b>
<b>3.7 La trasparenza fiscale (artt. 115 e 116)</b>	<b>225</b>
<b>3.8 Il consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129)</b>	<b>230</b>
<b>3.9 Il consolidato fiscale mondiale (artt. 130-142)</b>	<b>234</b>
<b>4 I termini e le scadenze per versamenti delle somme dovute e derivanti dalle dichiarazioni</b>	<b>237</b>
<b>5 Il monitoraggio delle attività finanziarie e dei beni detenuti all'estero: il quadro RW del modello UNICO 2016</b>	<b>241</b>
<b>5.1 Nascita ed evoluzione del monitoraggio fiscale</b>	<b>241</b>
5.1.1 Il D.L. 167/1990: testo in vigore sino al 3 settembre 2013	244
5.1.2 Il D.L. 167/1990: testo in vigore dal 4 settembre 2013	245
<b>5.2 Soggetti obbligati</b>	<b>251</b>

5.2.1 La residenza fiscale .....	253
<b>5.3 Gli esoneri .....</b>	<b>255</b>
<b>5.4 Cosa e come dichiarare .....</b>	<b>259</b>
<b>5.5 IVIE e IVAFE .....</b>	<b>261</b>
5.5.1 IVIE .....	262
5.5.2 IVAFE .....	266
<b>5.6 Redditi di fonte estera: collegamento tra Quadro RW e Quadri RM, RL e RT .....</b>	<b>270</b>
<b>5.7 Collegamento tra omessa compilazione Quadro RW e evasione delle imposte sui redditi .....</b>	<b>272</b>
<b>5.8 Ravvedimento operoso .....</b>	<b>273</b>
<b>5.9 Cumulo giuridico .....</b>	<b>273</b>
<b>5.10 Caso pratico di compilazione Quadro RW .....</b>	<b>276</b>
<b>6 Le imposte locali .....</b>	<b>278</b>
<b>6.1 L'imposta regionale sulle attività produttive o "IRAP" (Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446) .....</b>	<b>278</b>
<b>6.2 Le addizionali sul reddito delle persone fisiche .....</b>	<b>290</b>
6.2.1 Il reddito imponibile per le addizionali all'IRPEF .....	291
6.2.2 L'Addizionale Regionale (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 50) .....	292
6.2.3 L'Addizionale Comunale (D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360) .....	292
<b>7 L'imposta sul valore aggiunto o "IVA" (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) .....</b>	<b>294</b>
<b>7.1 Le operazioni imponibili (artt. 1- 2-3) .....</b>	<b>294</b>
<b>7.2 Le attività commerciali (art. 4) .....</b>	<b>297</b>
<b>7.3 Le operazioni esenti dall'imposta (art. 10) .....</b>	<b>301</b>
<b>7.4 Le cessioni di immobili (dal 12 agosto 2012) .....</b>	<b>306</b>
<b>7.5 La base imponibile, il valore normale, le operazioni escluse .....</b>	<b>308</b>
<b>7.6 Gli acquisti indetraibili interamente o in parte (art. 19-bis 1) .....</b>	<b>310</b>
<b>7.7 La fatturazione .....</b>	<b>313</b>
<b>7.8 IVA per cassa .....</b>	<b>313</b>
<b>7.9 Le operazioni all'importazione e all'esportazione .....</b>	<b>314</b>
7.9.1 Le esportazioni (art. 8) .....	316
7.9.2 Alcuni tipi di operazioni all'esportazione .....	316
7.9.3 Le importazioni (artt. 67-70) .....	320
<b>7.10 Le operazioni intracomunitarie (art. 38 D.L. 30/8/1993, n. 331) .....</b>	<b>325</b>
7.10.1 Momento di effettuazione degli scambi intracomunitari (art. 39 D.L. 331/1993) .....	325
7.10.2 Gli acquisti intracomunitari di beni .....	325
7.10.3 Le cessioni intracomunitarie di beni .....	331
7.10.4 Le prestazioni di servizi - territorialità .....	333

<b>8 L'imposta di Registro – Le tabelle di sopravvivenza .....</b>	<b>340</b>
<b>9 I coefficienti moltiplicatori per i terreni e i fabbricati ai fini delle compravendite e ai fini dell'IMU.....</b>	<b>341</b>
<b>9.1 Ai fini delle compravendite (Registro – Imposta di successione e donazione)....</b>	<b>341</b>
<b>9.2 I valori ai fini dell'IMU (Imposta Municipale Propria).....</b>	<b>342</b>
<b>10 Il bilancio, la nota integrativa e la relazione sulla gestione .....</b>	<b>343</b>
<b>10.1 Il bilancio d'esercizio (art. 2423) .....</b>	<b>343</b>
10.1.1 Il contenuto dello stato patrimoniale (artt. 2424 e 2424-bis) .....	345
10.1.2 Il contenuto del conto economico (artt. 2525 e 2525-bis) .....	346
10.1.3 I principi di redazione del bilancio (artt. 2423-bis e 2423-ter) .....	347
10.1.4 I criteri di valutazione (art. 2426).....	348
10.1.5 Il contenuto della nota integrativa (artt. 2427 e 2427-bis).....	355
10.1.6 La relazione sulla gestione (art. 2428) .....	357
10.1.7 Il deposito di bilancio (art. 2429) .....	358
10.1.8 La pubblicazione del bilancio e dell'elenco dei soci e dei titolari di diritti su azioni (art. 2435).....	358
10.1.9 Il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis) .....	359
10.1.10 Il bilancio delle micro imprese (art. 2435-ter) .....	361
<b>10.2 Il bilancio consolidato (D.Lgs. 9/4/1991, n. 127, artt. 25 e seguenti) .....</b>	<b>362</b>
10.2.1 Le imprese obbligate .....	362
10.2.2 I criteri di redazione e struttura del bilancio consolidato .....	364
10.2.3 La nota integrativa .....	367
10.2.4 Il controllo, la pubblicazione e gli obblighi delle imprese controllate.....	370
10.2.5 Le regole di redazione del bilancio di esercizio e consolidato secondo i principi contabili internazionali .....	373
<b>10.3 Il controllo del bilancio e del bilancio consolidato .....</b>	<b>376</b>
10.3.1 La revisione legale .....	376
10.3.1.1 Aspetti generali .....	376
10.3.1.2 Le principali caratteristiche del D.Lgs. 39/2010 .....	376

10.3.1.3	Il quadro di riferimento della revisione legale delle società .....	378
10.3.2	La relazione del revisore sul bilancio .....	380
10.3.2.1	Aspetti generali .....	380
10.3.2.2	Il contenuto della relazione: art. 14 del D.Lgs. 39/2010 .....	381
10.3.2.3	Le tipologie di giudizio .....	385
<b>11</b>	<b>Le società cooperative .....</b>	<b>404</b>
11.1	Che cos'è una società cooperativa .....	404
11.2	La classificazione delle società cooperative .....	404
11.3	Gli organismi di rappresentanza .....	405
11.4	I principi cooperativi .....	405
11.5	Le principali norme di riferimento .....	407
11.6	Sulla prevalenza mutualistica .....	410
11.7	Sulla prevalenza mutualistica deroghe agli artt. 2512-2513 .....	410
11.8	La legislazione speciale in materia cooperativa .....	412
11.9	La disciplina del prestito sociale .....	414
11.10	Gli aspetti tributari del prestito sociale .....	415
11.11	La legislazione fiscale .....	415
11.12	Le ultime novità .....	419
<b>12</b>	<b>European Union .....</b>	<b>420</b>
12.1	Treaties .....	420
12.2	Objectives and Fundamental Freedoms .....	420
12.3	EU Institutions .....	421
12.4	EU Legislative Procedure .....	422
<b>13</b>	<b>Professional Law EU .....</b>	<b>424</b>
13.1	Single Market and Liberal Professions in the EU .....	424
13.2	Competition and the Liberal Professions .....	424
13.3	Initiatives from the EU Commission .....	425
13.3.1	Freedom to provide services .....	425
13.3.2	Recognition of professional qualifications .....	425
13.3.3	Auditors .....	426
13.3.4	Money laundering .....	427
13.3.5	Compulsory membership .....	427
13.3.6	Legal aid for disputes with cross-border relevance .....	428
13.4	CFI and ECJ Cases .....	428
<b>14</b>	<b>Tax Policy in the European Union .....</b>	<b>434</b>
14.1	EU Current status: Indirect Taxes .....	434
14.1.1	Financial Transaction Tax .....	434
14.1.2	Tax on the Raising of Capital .....	434
14.1.3	Passenger car taxation .....	434
14.1.4	Value Added Tax .....	435

14.1.5 Combating VAT Fraud and Administration Cooperation .....	439
<b>14.2 EU Current status: Direct Taxes .....</b>	<b>442</b>
14.2.1 Business Tax .....	442
14.2.2 Taxes on Private Persons.....	446
14.2.3 Removal of Double Taxation .....	447
14.2.4 Combating Tax Fraud and Administrative Assistance .....	447
<b>14.3 European Court of Justice Cases .....</b>	<b>450</b>
14.3.1 Important and Current ECJ Cases: Indirect Taxes .....	450
14.3.2 Current CJEU Cases: Direct Taxes.....	453
<b>14.4 Publications .....</b>	<b>456</b>
14.4.1 Studies .....	457
14.4.2 Analyses .....	457
14.4.3 Tax Databases .....	458
14.4.4 Other Taxes.....	458

# **Codice Deontologico della professione**

**Approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori  
Commercialisti e degli Esperti Contabili  
in data 17/12/2015**



# **Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili**

- Visto l'art. 29, lett. c), del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 in base al quale il Consiglio Nazionale adotta ed aggiorna il Codice Deontologico della professione;
- visto l'art. 49, comma 1, del citato decreto legislativo n. 139 del 2005, in base al quale il procedimento disciplinare nei confronti dell'iscritto all'Albo è volto ad accertare la sussistenza della responsabilità disciplinare dell'incolpato per le azioni od omissioni che integrino violazione di norme di legge e regolamenti, del Codice Deontologico, o che siano comunque ritenute in contrasto con i doveri generali di dignità, probità e decoro, a tutela dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione;
- visto l'art. 50, comma 6, del citato decreto legislativo n. 139 del 2005, in base al quale il professionista è sottoposto a procedimento disciplinare anche per fatti non riguardanti l'attività professionale, qualora si riflettano sulla reputazione professionale o compromettano l'immagine e la dignità della categoria;
- visto il Code of Ethics for Professional Accountants emanato dall'IFAC – International Federation of Accountants, nella versione attualmente in vigore;
- visti gli orientamenti in materia deontologica espressi dalla FEE – Fédération des Experts Comptables Européens;

ha emanato il seguente

## **CODICE DEONTOLOGICO DELLA PROFESSIONE**

### **TITOLO I DISPOSIZIONI GENERALI**

#### **Articolo 1 DEFINIZIONI**

1. Ai fini del presente Codice Deontologico:
  - a) “decreto n. 139 del 2005” indica il decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139: “Costituzione dell’Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell’articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34”;

- b) “professionista” indica chi è iscritto nell’Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella sezione A – Commercialisti o nella sezione B – Esperti Contabili; ai fini del presente Codice deve altresì considerarsi “professionista” la società costituita ai sensi dell’articolo 10 della legge 12 novembre 2011 n. 183;
- c) “esercizio della professione” indica l’esercizio dell’attività di commercialista e di esperto contabile, ai sensi del combinato disposto degli articoli 1 e 2 del decreto n. 139 del 2005;
- d) “Consiglio Nazionale” indica il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”;
- e) “Consiglio dell’Ordine” indica il Consiglio dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili territorialmente competente;
- f) “Consiglio di Disciplina” indica il Consiglio di Disciplina dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili territorialmente competente;
- g) “tirocinate” indica colui che svolge o che ha svolto, in tutto o in parte, il tirocinio professionale ai sensi degli articoli 40 e seguenti del decreto n. 139 del 2005, fino a quando non abbia assunto la qualifica di “professionista” in virtù della sua iscrizione nell’Albo;
- h) “cliente” è il soggetto che affida l’incarico al professionista ed è il destinatario o beneficiario della prestazione professionale; qualora un soggetto affidi un incarico a beneficio o nell’interesse di terzi, tutti i soggetti coinvolti dovranno essere considerati “cliente”;
- i) “Codice” indica il presente Codice Deontologico della Professione.

## **Articolo 2**

### **CONTENUTO DEL CODICE**

1. Il presente Codice contiene principi e doveri che il professionista deve osservare nell’esercizio della professione a tutela dell’affidamento della collettività, dei clienti e dei terzi, della correttezza dei comportamenti nonché della qualità ed efficacia della prestazione professionale.
2. Il comportamento del professionista, anche al di fuori dell’esercizio della professione, deve essere irreprensibile e consono al decoro e alla dignità della stessa. Ogni condotta che costituisce violazione di obblighi estranei allo svolgimento dell’attività professionale comporta

responsabilità disciplinare qualora sia tale da compromettere, per modalità e gravità, la fiducia dei terzi nella capacità del professionista di rispettare i propri doveri professionali.

3. Il professionista è tenuto alla conoscenza delle norme del presente Codice, la cui ignoranza non lo esime dalla responsabilità disciplinare.
4. Il professionista, nello svolgimento dell'attività professionale, è altresì tenuto all'osservanza delle norme di comportamento relative allo svolgimento di determinate attività professionali e funzioni emanate dal Consiglio Nazionale.
5. Le disposizioni specifiche del presente Codice non limitano l'ambito di applicazione dei principi generali in esso contenuti.

### **Articolo 3 AMBITO DI APPLICAZIONE**

1. Il presente Codice si applica agli iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nella sezione A – Commercialisti e nella sezione B – Esperti contabili nonché, in quanto compatibili, alle società costituite ai sensi dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011 n. 183.
2. Le norme del presente Codice si applicano altresì, in quanto compatibili, agli iscritti nell'elenco speciale dei non esercenti, di cui all'art. 34 del decreto n. 139 del 2005, e ai tirocinanti.

### **Articolo 4 POTESTÀ DISCIPLINARE**

1. L'inosservanza dei principi, degli obblighi e dei divieti fissati dal presente Codice e ogni azione o omissione, comunque contraria al decoro o al corretto esercizio della professione, costituiscono violazione che dà luogo all'esercizio dell'azione disciplinare, punibile con le sanzioni previste dalla legge.
2. Le sanzioni devono essere proporzionate alla gravità della violazione e alle conseguenze dannose che possano essere derivate dalla medesima. A tal fine devono valutarsi la gravità del fatto, l'eventuale sussistenza del dolo e sua intensità ovvero il grado di colpa nonché ogni circostanza, soggettiva e oggettiva, connessa alla violazione. Oggetto di valutazione è il comportamento complessivo del professionista, nonché l'eventuale danno provocato.

## **Articolo 5 INTERESSE PUBBLICO**

1. Il professionista ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione.
2. Soltanto nel rispetto di tale interesse egli potrà soddisfare le necessità del proprio cliente.
3. Ai fini della tutela dell'interesse pubblico, il professionista che venga a conoscenza di violazioni del presente Codice da parte di colleghi ha il dovere di informare il Consiglio dell'Ordine territorialmente competente che ne informa tempestivamente il Consiglio di disciplina.
4. L'uso del sigillo professionale è disciplinato da apposito regolamento del Consiglio Nazionale.

## **Articolo 6 INTEGRITÀ**

1. Il professionista deve rispettare e osservare leggi, norme e regolamenti e deve agire con integrità, onestà e correttezza in tutte le sue attività e relazioni, sia di natura professionale, sia di natura personale, senza fare discriminazioni di religione, razza, etnia, nazionalità, ideologia politica, sesso o classe sociale.
2. Il professionista non deve essere in alcun modo associato con dichiarazioni, comunicazioni o informative, a chiunque indirizzate, che non rispondano a verità, ovvero che contengano informazioni fuorvianti, ovvero che omettano informazioni fondamentali al fine di evitare di fuorviare il destinatario delle suddette comunicazioni.
3. Il professionista deve evitare di perseguire utilità non dovute e deve adempiere regolarmente alle obbligazioni assunte nei confronti del cliente o di terzi in genere. Costituisce violazione dei doveri professionali il mancato, ritardato o negligente compimento di atti inerenti al mandato o alla nomina.

## **Articolo 7 OBIETTIVITÀ**

1. Il professionista deve agire in assenza di pregiudizi, conflitti di interessi o pressioni di altri che possano influenzare il suo giudizio o la sua attività professionale.
2. Egli dovrà quindi evitare qualsiasi relazione che possa essere causa di pregiudizio o di indebita influenza nel suo giudizio o nella sua attività professionale.

3. Il professionista deve fornire i suoi pareri senza essere influenzato dalle aspettative del cliente e si deve pronunciare con sincerità, in totale obiettività, evidenziando, se del caso, le riserve necessarie sul valore delle ipotesi formulate e delle conclusioni raggiunte.

### **Articolo 8** **COMPETENZA, DILIGENZA E QUALITÀ DELLE** **PRESTAZIONI**

1. Il professionista è tenuto a mantenere la sua competenza e capacità professionale al livello richiesto per assicurare ai suoi clienti l'erogazione di prestazioni professionali di livello qualitativamente elevato, con diligenza e secondo le correnti prassi e tecniche professionali e disposizioni normative.
2. Il professionista non deve accettare incarichi professionali in materie nelle quali non ha un'adeguata competenza, tenuto conto della complessità della pratica e di ogni altro elemento utile alla suddetta valutazione.
3. Il professionista deve dedicare a ciascuna questione esaminata la cura e il tempo necessari, al fine di acquisire una sufficiente certezza prima di formulare qualsiasi parere.
4. Il professionista dovrà informare il cliente della necessità di avvalersi, nell'erogazione della prestazione professionale, della collaborazione di altro professionista avente specifica competenza, in ragione della sua specializzazione, in aspetti professionali attinenti all'incarico affidatogli, nel quale egli non abbia adeguata competenza. Tale obbligo si applica anche qualora le circostanze richiedano l'intervento di soggetti iscritti in altri Albi professionali.
5. L'adempimento degli obblighi di formazione professionale continua, secondo quanto previsto dai regolamenti emanati dal Consiglio Nazionale e dagli Ordini locali, costituisce obbligo del professionista per il mantenimento della sua competenza professionale, ma non lo esonera dalle ulteriori attività formative, con particolare riferimento ai settori di specializzazione e a quelli di attività prevalenti, rese necessarie dalla natura degli incarichi professionali assunti, al fine di adempiere a quanto disposto dal comma 1 del presente articolo.
6. Il professionista, nell'erogare le proprie prestazioni, deve svolgere la propria attività con coscienza e diligenza, assicurando la qualità della prestazione e agire in modo diligente, secondo quanto richiesto dalla prassi professionale e dai principi di comportamento approvati dal Consiglio Nazionale.

7. Nell'esercizio della sua attività il professionista è tenuto a far sì che i propri dipendenti e collaboratori operino con la competenza e la diligenza richiesta dalla natura dell'attività da essi svolta.
8. Il professionista deve dotarsi di una organizzazione materiale e personale coerente con le necessità imposte dalla tipologia di prestazioni professionali rese.

### **Articolo 9 INDIPENDENZA**

1. Il professionista deve agire nel rispetto delle norme sull'indipendenza, imparzialità e sulle incompatibilità previste in relazione alla natura dell'incarico affidatogli e non deve operare in situazioni di conflitto di interesse.
2. I requisiti di indipendenza e le incompatibilità sono stabiliti dalla legge; il professionista è tenuto ad ottemperare alle interpretazioni in materia di indipendenza ed incompatibilità approvate dal Consiglio Nazionale.
3. In relazione a specifiche funzioni professionali, si applicano le regole di indipendenza ed incompatibilità maggiormente rigorose previste dal vigente Code of Ethics for Professional Accountants emanato dall'IFAC.
4. In ogni caso, il professionista non deve mai porsi in una situazione che possa diminuire il suo libero arbitrio o essere di ostacolo all'adempimento dei suoi doveri, così come deve evitare qualsiasi situazione in cui egli si trovi in conflitto di interessi.
5. Il professionista eviterà parimenti che dalle circostanze un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza; a tal fine, il professionista dovrà essere libero da qualsiasi legame di ordine personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare la sua integrità o la sua obiettività.

### **Articolo 10 RISERVATEZZA**

1. Il professionista, fermi restando gli obblighi del segreto professionale e di tutela dei dati personali, previsti dalla legislazione vigente, deve mantenere l'assoluto riserbo e la riservatezza delle informazioni acquisite nell'esercizio della professione e non deve diffondere tali informazioni ad alcuno, salvo che egli abbia il diritto o il dovere di comunicarle in conformità alla legge.

2. Le informazioni acquisite nell'esercizio della professione non possono essere utilizzate per ottenere alcun vantaggio personale del professionista o di terzi.
3. Il professionista vigilerà affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi tirocinanti, dipendenti e collaboratori.

## **Articolo 11** **COMPORAMENTO PROFESSIONALE**

1. Il comportamento del professionista deve essere consono alla dignità, all'onore, al decoro e all'immagine della professione, anche al di fuori dell'esercizio della stessa.
2. Esso deve essere altresì conforme al dovere di lealtà nello svolgimento dell'attività professionale.
3. Il professionista deve adempiere alle disposizioni dell'ordinamento giuridico di volta in volta applicabili ed astenersi da qualsiasi azione che possa arrecare discredito al prestigio della professione e dell'Ordine al quale appartiene.
4. Il professionista ha l'obbligo di rispondere tempestivamente alle comunicazioni a lui inviate dall'Ordine e dal Consiglio di Disciplina.
5. Il professionista deve comportarsi con cortesia e rispetto nei confronti di tutti coloro con i quali egli viene in contatto nell'esercizio della professione.

## **Articolo 12** **PRESTAZIONI DEL PROFESSIONISTA ALL'ESTERO E** **PRESTAZIONI DEL PROFESSIONISTA STRANIERO IN** **ITALIA**

1. Il professionista che eroghi prestazioni professionali al di fuori del territorio italiano dovrà applicare le disposizioni del presente Codice e quelle delle norme deontologiche vigenti nel paese estero, se e in quanto esistenti. In caso di conflitto, si dovrà applicare la disposizione maggiormente rigorosa sotto il profilo deontologico se e in quanto compatibile con la vigente normativa nazionale.
2. Coloro che sono iscritti ad Ordini professionali di altri Paesi e che esercitano legittimamente in Italia le attività professionali disciplinate dal decreto n. 139 del 2005 dovranno adempiere alle disposizioni del presente Codice.

### **Articolo 13**

## **ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN COOPERAZIONE CON TERZI**

1. Il professionista che eserciti la professione o che eroghi, anche occasionalmente prestazioni professionali in collaborazione con soggetti non appartenenti alla professione, siano essi iscritti o meno ad altri Albi o elenchi professionali, dovrà accertarsi che questi adottino comportamenti improntati al reciproco rispetto.

### **Articolo 14**

## **RESPONSABILITÀ PROFESSIONALE**

1. Il professionista deve rendere noti al cliente gli estremi della propria polizza assicurativa per la responsabilità professionale, nonché i relativi massimali ai sensi dell'art. 5 del Decreto del Presidente della Repubblica 7 agosto 2012, n. 137.

## **TITOLO II RAPPORTI PROFESSIONALI**

### **CAPO 1**

## **RAPPORTI CON I COLLEGHI**

### **Articolo 15**

## **COLLABORAZIONE TRA COLLEGHI**

1. Il professionista deve comportarsi con i colleghi con correttezza, lealtà, considerazione, cortesia, cordialità ed assistenza reciproca. Costituiscono manifestazioni di cortesia e di considerazione la puntualità, la tempestività e la sollecitudine nei rapporti con i colleghi. Costituisce assistenza reciproca anche la disponibilità del professionista alle sostituzioni nella conduzione e/o gestione dello studio di altro collega, che ne faccia richiesta all'Ordine, per temporaneo impedimento dovuto a ragioni di salute, maternità, paternità, affidamento ovvero oggettiva difficoltà.
2. Il professionista non può usare espressioni sconvenienti ed offensive nello svolgimento dell'attività professionale, nemmeno per ritorsione nei confronti del comportamento scorretto di colleghi o di terzi.
3. Il giovane professionista deve trattare con riguardo il collega più anziano, il quale, con suggerimenti e consigli, può rappresentare una guida ed un esempio nell'esercizio della professione.

4. Il professionista deve astenersi dall'esprimere giudizi o dall'avviare azioni suscettibili di nuocere alla reputazione dei colleghi, senza fondato motivo. Non possono pertanto essere mossi addebiti di responsabilità disciplinare ai colleghi che avviano azioni risarcitorie contro altri colleghi, se i primi, sentite le giustificazioni dei secondi, destinatari dell'azione, hanno adeguatamente argomentato e documentato il rapporto di causalità tra la condotta e il danno che si vuole risarcito.
5. Il professionista deve, in ogni caso, astenersi da iniziative o comportamenti tendenti ad acquisire in modo scorretto un cliente assistito da altro collega.
6. Il presente articolo si applica anche con riferimento ai rapporti tra colleghi all'interno di una società o associazione costituite rispettivamente, secondo modello societario o associativo già vigenti alla data di entrata in vigore della legge 12 novembre 2011 n. 183 o di una società tra professionisti costituita ai sensi dell'articolo 10 della stessa legge.
7. Qualsiasi corrispettivo versato o ricevuto da un professionista deve essere correlato a una prestazione effettivamente svolta. La sola indicazione ad un cliente del nome di un collega o di un altro professionista non può essere considerato come tale. Sono fatti salvi i pagamenti effettuati tra professionisti per la cessione dello studio professionale ovvero di elementi, anche immateriali, di esso.

## **Articolo 16**

### **SUBENTRO AD UN COLLEGA**

1. Il professionista, chiamato a sostituire un collega nello svolgimento di un incarico professionale, deve osservare procedure e formalità corrette e comportarsi con lealtà. Salvo impedimenti particolari, casi di urgenza, di forza maggiore o altre gravi ragioni, il professionista deve rispettare le disposizioni che seguono.
2. Prima di accettare l'incarico, il professionista deve:
  - a) accertarsi che il cliente abbia informato il collega della richiesta di sostituzione e abbia manifestato formalmente il recesso dall'incarico professionale; in difetto, provvedere ad informarlo senza indugio;
  - b) accertarsi che la sostituzione non sia richiesta dal cliente per sottrarsi al rispetto della legge, alla corretta esecuzione dell'incarico imposta dal precedente collega o al riconoscimento delle legittime spettanze di quest'ultimo;

- c) invitare il cliente a pagare tempestivamente il compenso dovuto al precedente collega, salvo che tale ammontare sia stato debitamente contestato.
3. Il professionista che venga sostituito da altro collega deve prestare al subentrante piena collaborazione; trasmettergli senza indugio, e previo consenso del cliente, tutta la documentazione in suo possesso; adoperarsi affinché il subentro avvenga senza pregiudizio per il cliente.
  4. In ipotesi di subentro di un collega nel corso di attività professionali il nuovo professionista dovrà rendere noto, senza indugio, il proprio incarico al collega sostituito, adoperandosi in modo da non arrecare pregiudizio alle attività in corso. I professionisti devono collaborare lealmente per lo svolgimento e la conclusione delle attività professionali in corso.
  5. Il professionista deve declinare l'incarico se il cliente vieta al collega che lo ha preceduto di fornirgli tutti gli atti e le informazioni necessari per la corretta esecuzione del mandato.
  6. In caso di decesso di un collega, il professionista, chiamato a sostituirlo nella temporanea gestione dello studio dal Presidente del Consiglio dell'Ordine di appartenenza, ha l'obbligo di accettare l'incarico, salvo giustificato impedimento o altro giustificato motivo.
  7. Il successore deve agire con particolare diligenza, avendo riguardo agli interessi degli eredi, dei clienti e dei collaboratori del collega deceduto.
  8. In presenza di pratiche iniziate dal collega deceduto e continuate dal successore, la liquidazione dei rispettivi compensi spettanti ai due professionisti avviene, nei casi dubbi o in quelli di rilevante interesse economico, previo parere del Consiglio dell'Ordine.
  9. In caso di sospensione, o di altro temporaneo impedimento di un professionista, il collega chiamato a sostituirlo cura la gestione dello studio del sospeso o impedito con particolare diligenza e si adopera a conservarne le caratteristiche.

### **Articolo 17**

#### **ASSISTENZA CONGIUNTA ALLO STESSO CLIENTE**

1. I professionisti che assistono uno stesso cliente devono stabilire tra loro rapporti di cordiale collaborazione nell'ambito dei rispettivi compiti. Essi devono tenersi reciprocamente informati sull'attività svolta e da svolgere e, a tal fine, si consultano per definire il comune comportamento.

2. Il professionista, constatata nel comportamento del collega manifestazioni di condotta professionale scorretta, ha il dovere di informare il Consiglio dell'Ordine territorialmente competente che ne informa tempestivamente il Consiglio di Disciplina.

### **Articolo 18**

#### **ASSISTENZA A CLIENTI AVENTI INTERESSI IN CONFLITTO CON CLIENTI ASSISTITI DA ALTRO PROFESSIONISTA**

1. La tutela dei giusti interessi del cliente non può mai condurre a comportamenti che non siano improntati a correttezza e lealtà.
2. Il professionista deve comportarsi, nei confronti del collega che assista altro cliente, secondo i principi e le regole generali di colleganza, curando che non abbiano a crearsi motivi di contrasto personale, ed astenendosi dal trattare direttamente con il cliente del collega.
3. Il professionista non esprime apprezzamenti o giudizi critici sull'operato del collega ed usa la massima moderazione quando insorgono contrasti di opinione sulle modalità tecniche di svolgimento della pratica.
4. Il professionista, in particolare, non trae profitto dall'eventuale impedimento del collega che assiste altro cliente; né si giova di informazioni confidenziali o di scritti di carattere riservato che lo stesso gli abbia fornito.

### **Articolo 19**

#### **CORRISPONDENZA TRA COLLEGHI**

1. Il professionista non può divulgare scritti o informazioni riservate ricevute, anche occasionalmente, da un collega o da altri professionisti.
2. Il professionista non può divulgare o registrare una conversazione, senza il consenso del collega o, se si tratta di audio/video conferenze, senza il consenso di tutti i partecipanti. In caso di comunicazioni a distanza deve rendere nota agli interlocutori l'eventuale partecipazione di terzi.

## **CAPO 2 RAPPORTI CON I CLIENTI**

### **Articolo 20 PRINCIPI GENERALI**

1. Il rapporto con il cliente è fondato sulla fiducia. Il cliente ha il diritto di scegliere il suo professionista e di sostituirlo in qualsiasi momento.
2. Il cliente e il professionista possono liberamente limitare l'esercizio del diritto di recesso da parte del cliente, ovvero prevedere, a carico del cliente recedente, un indennizzo in favore del professionista commisurato all'importanza dell'incarico e/o al compenso previsto per il completamento dell'incarico.
3. Il professionista ha il diritto di scegliere i clienti nei confronti dei quali erogare le sue prestazioni professionali.
4. Al professionista è fatto divieto di acquisire clientela tramite agenzie o procacciatori ed è altresì fatto divieto di corrispondere compensi o omaggi in cambio di acquisizioni di clienti o incarichi professionali.

### **Articolo 21 ACCETTAZIONE DELL'INCARICO**

1. Prima di accettare un incarico professionale da un cliente, il professionista deve valutare se tale accettazione possa dar luogo a violazione dei principi espressi dal presente Codice quali, a titolo esemplificativo, il sospetto coinvolgimento del cliente in attività illegali.
2. Alla luce della disamina compiuta e della possibilità o meno di assumere le misure necessarie ad impedire che l'accettazione dell'incarico dia luogo a violazioni da parte del professionista, questo deve informare tempestivamente il cliente della propria decisione di accettare o non accettare l'incarico.
3. Il professionista che accetta un incarico deve assicurare la specifica competenza richiesta e anche un'adeguata organizzazione dello studio.
4. Il professionista all'atto dell'accettazione dell'incarico informa il cliente dei rispettivi diritti e doveri nonché gli dà notizia della esistenza del Codice Deontologico della Professione.

## **Articolo 22**

### **ESECUZIONE DELL'INCARICO**

1. Il professionista svolge la propria attività a favore del cliente in libertà, autonomia e indipendenza.
2. Il professionista deve usare la diligenza e la perizia richieste dalle norme che regolano il rapporto professionale nel luogo e nel tempo in cui esso è svolto.
3. Il professionista deve, tempestivamente, illustrare al cliente, con semplicità e chiarezza, gli elementi essenziali e gli eventuali rischi connessi all'incarico affidatogli.
4. Il professionista deve inoltre, nel corso del mandato, ragguagliare tempestivamente il cliente sugli avvenimenti essenziali.
5. Il professionista non deve esorbitare, salvo i casi di urgente necessità, dai limiti dell'incarico conferitogli. Egli deve, tuttavia, con prudenza, assumere le iniziative opportune e svolgere tutte le attività confacenti allo scopo concordato con il cliente.
6. Il professionista, nell'esecuzione dell'incarico conferito, non deve perseguire interessi personali in conflitto con quelli del cliente o assumere cointeressenze di natura economico - professionale negli affari del cliente che possano compromettere la sua integrità o indipendenza. Sono fatte salve le disposizioni di maggior rigore in relazione all'esercizio di specifiche funzioni professionali.

## **Articolo 23**

### **RINUNCIA ALL'INCARICO**

1. Il professionista non deve proseguire nello svolgimento dell'incarico qualora sopravvengano circostanze o vincoli che possano influenzare la sua libertà di giudizio, condizionare il suo operato, come nel caso di mancato pagamento dei suoi onorari o il rimborso delle spese sostenute, porlo in una situazione di conflitto di interessi o far venir meno la sua indipendenza od obiettività.
2. Il professionista non deve proseguire nell'assolvimento dell'incarico se la condotta o le richieste del cliente, o altri gravi motivi, ne impediscono il corretto svolgimento.
3. Il professionista che non sia in grado di assolvere al proprio incarico con specifica competenza, a causa di sopravvenute modificazioni alla natura del medesimo ovvero per difficoltà della pratica, deve informare tempestivamente il cliente e chiedere di essere sostituito o affiancato da altro professionista.

4. Nel caso di rinuncia all'incarico il professionista deve avvertire il cliente tempestivamente; laddove questi fosse irreperibile, il professionista è tenuto a comunicare la rinuncia al mandato mediante lettera raccomandata a.r. ovvero a mezzo p.e.c., soprattutto se l'incarico deve essere proseguito da altro professionista. Qualora il cliente non provveda in tempi ragionevoli, e comunque non oltre 60 giorni dall'avvenuta notifica tramite raccomandata o p.e.c., a incaricare altro professionista, nel rispetto degli obblighi di legge, il professionista non è responsabile per la mancata successiva assistenza, pur essendo tenuto a informare la parte delle comunicazioni che dovessero pervenirgli.
5. Il professionista è in ogni caso obbligato a restituire senza ritardo al cliente, previo rilascio di ricevuta, la documentazione dallo stesso ricevuta per l'espletamento del mandato quando questi ne faccia richiesta. Il professionista può trattenere copia della documentazione, senza il consenso della parte assistita, solo quando ciò sia necessario ai fini della documentabilità dei propri adempimenti e, per ottenere l'incasso del proprio compenso, ma non oltre l'avvenuto pagamento integrale.

#### **Articolo 24**

#### **FONDI DEI CLIENTI, GARANZIE E PRESTITI**

1. Il professionista non deve impegnarsi patrimonialmente o fornire garanzie patrimoniali o personali al cliente o per conto di questi.
2. Il professionista che detiene somme del cliente o per conto di questi, deve operare con la massima diligenza ed applicare, con rigore, i principi della buona amministrazione e della corretta contabilità.
3. Il professionista che riceva somme per il versamento di imposte, tasse e contributi, deve fornire al cliente tempestivamente ricevuta attestante il pagamento eseguito.
4. In caso di deposito fiduciario, il professionista, è tenuto a richiedere al cliente istruzioni scritte e attenersi.
5. Il professionista ha diritto di trattenere le somme che gli siano pervenute dal cliente o da terzi a rimborso delle spese sostenute, dandone avviso allo stesso cliente. In ogni altro caso egli è tenuto a mettere immediatamente a disposizione del cliente le somme riscosse per conto di questo.

## **Articolo 25**

### **COMPENSO PROFESSIONALE**

1. Il compenso, liberamente determinato dalle parti, deve essere commisurato all'importanza dell'incarico, alle conoscenze tecniche e all'impegno richiesti, alla difficoltà della prestazione, tenuto conto anche del risultato economico conseguito e dei vantaggi, anche non patrimoniali, derivati al cliente.
2. La misura del compenso è pattuita per iscritto all'atto del conferimento dell'incarico professionale con preventivo di massima comprensivo di spese, oneri e contributi.
3. Il compenso può essere in parte costituito da una componente variabile, anche fissata in percentuale, commisurata al successo dell'incarico professionale.
4. In nessun caso il compenso richiesto dal professionista può essere manifestamente sproporzionato all'attività svolta o da svolgere. Egli deve tenere la contabilità delle spese sostenute e degli acconti ricevuti ed è tenuto a consegnare, a richiesta del cliente, la nota dettagliata delle somme anticipate e delle spese sostenute per le prestazioni eseguite e degli onorari per le prestazioni svolte.
5. La ripartizione dei compensi tra professionisti che assistano congiuntamente un cliente o che partecipino ad un'associazione professionale avviene in base ad un accordo tra gli stessi.
6. È fatto divieto di ritenere i documenti e gli atti ricevuti dal cliente a causa del mancato pagamento degli onorari o per il mancato rimborso delle spese anticipate.

## **CAPO 3**

### **RAPPORTI CON GLI ENTI ISTITUZIONALI DI CATEGORIA**

#### **Articolo 26**

#### **ELETTORATO ATTIVO**

1. Il professionista partecipa alle assemblee elettive così come alle altre assemblee istituzionali.
2. Ciascun iscritto può svolgere attività di promozione elettorale nei confronti di candidati a cariche elettive, diffondendo programmi e notizie relative alle proprie attività, non solo professionali. Può indicare le differenze tra il programma di un candidato e quelli di altri colleghi che si candidino per la medesima carica. Nell'esprimere critiche o proposte inerenti alla carica, l'iscritto dovrà comunque astenersi da considerazioni irrispettose e denigratorie nei confronti dei candidati.

## **Articolo 27** **ELETTORATO PASSIVO**

1. Il professionista che si candidi per una carica istituzionale elettiva può informarne i colleghi anche diffondendo programmi e notizie riguardanti la sua attività non soltanto professionale, purché nei limiti consentiti dalle norme di deontologia. Può indicare le differenze tra il proprio programma e quelli di altri colleghi, candidati per la medesima carica.
2. Nell'esprimere critiche o proposte inerenti alla carica il professionista deve comunque astenersi da considerazioni irrispettose e denigratorie nei confronti di altri candidati.
3. Non possono essere candidati e non possono comunque ricoprire la carica di componente il Consiglio dell'Ordine o di componente il Consiglio di Disciplina coloro che hanno riportato condanne penali definitive.

## **Articolo 28** **INCARICHI ISTITUZIONALI**

1. Il professionista che ricopre incarichi istituzionali in base all'ordinamento professionale a livello locale o nazionale adempie alle sue funzioni con disciplina e onore e opera con spirito di servizio nei confronti dell'intera categoria per la valorizzazione della professione, nell'interesse pubblico e degli iscritti, tutelando la pari dignità e pari opportunità di ciascun iscritto.
2. Egli gestisce con trasparenza e onestà le attività dell'Ordine e promuove le iniziative volte a realizzare aggregazioni e associazioni professionali, allo scopo di favorire la formazione, la specializzazione degli iscritti e il miglioramento delle prestazioni professionali; favorisce, nel rispetto delle norme dell'Ordinamento, l'evoluzione e lo sviluppo del senso di identità e di appartenenza alla categoria; si astiene dall'accettare incarichi professionali, ancorché gratuiti, nel caso in cui venga richiesta all'Ordine l'indicazione di singoli nominativi per lo svolgimento di tali incarichi; gli incarichi professionali per i quali sia stata richiesta l'indicazione di singoli nominativi deve essere resa nota mediante pubblicazione sul sito dell'Ordine; promuove e favorisce la partecipazione di tutti gli iscritti alla vita dell'Ordine, anche in modo da assicurare la presenza di entrambi i generi in una equa proporzione della rappresentanza degli iscritti, al fine di assicurare il ricambio negli organi di governo della professione, locali e nazionali, tenuto conto dei limiti posti dalla legge alla loro rieleggibilità.

3. Il professionista che ricopra incarichi di rappresentanza della categoria professionale si asterrà dall'esercizio di tale funzione per il periodo in cui intenda partecipare a competizioni elettorali politiche o amministrative e comunque ogni qualvolta si trovi in una posizione di conflitto di interessi.
4. Non è consentito utilizzare l'incarico di componente delle commissioni di studio sia nazionali che locali per fini pubblicitari, su carta intestata o biglietti da visita, ferma restando la possibilità di indicarlo sui curricula personali. L'incarico di consigliere locale, di consigliere nazionale, di componente i Consigli di Disciplina e di componente le commissioni locali e nazionali non può essere utilizzato per sollecitare l'affidamento di incarichi professionali.

### **Articolo 29**

#### **RAPPORTI CON GLI ORDINI E CONSIGLI DI DISCIPLINA LOCALI E IL CONSIGLIO NAZIONALE**

1. Nell'esercizio del suo diritto di esprimere liberamente le proprie opinioni e del suo diritto di critica, costituzionalmente garantiti, ciascun professionista deve comportarsi, nei confronti degli organi della professione, con rispetto, correttezza e considerazione.
2. Il professionista dovrà rendersi disponibile, nei limiti delle sue possibilità, per eventuali richieste di collaborazione e partecipare attivamente alla vita dell'Ordine, a livello locale o nazionale.
3. Il professionista è tenuto a una leale collaborazione con gli organismi di categoria anche tramite la tempestiva, esauriente e veritiera risposta a specifiche richieste di autocertificazione di situazioni, quali, a titolo esemplificativo, l'inesistenza di cause di incompatibilità, o l'esistenza di copertura assicurativa ovvero di comunicazione di dati, quali, a titolo esemplificativo, l'indirizzo P.E.C., allorché tali richieste siano poste nello svolgimento di funzioni istituzionali.
4. Il professionista deve prontamente segnalare ogni causa ostativa al permanere dell'iscrizione nell'Albo al Consiglio dell'Ordine territorialmente competente che ne informa tempestivamente il Consiglio di Disciplina.

### **Articolo 30**

#### **RAPPORTI CON LA CASSA NAZIONALE DI PREVIDENZA**

1. Le disposizioni dei precedenti articoli, contenuti nel presente Capo, si applicano anche nell'ambito delle Casse Nazionali di Previdenza, in quanto compatibili.

## **CAPO 4 RAPPORTI CON COLLABORATORI E DIPENDENTI**

### **Articolo 31 RAPPORTI CON COLLABORATORI**

1. I rapporti con i collaboratori devono essere improntati al reciproco rispetto e coordinati in modo tale da consentire il miglior svolgimento dell'attività professionale.
2. In particolare, il professionista deve evitare di avvalersi della collaborazione di terzi che esercitano abusivamente la professione e non deve distogliere con mezzi sleali i collaboratori altrui.
3. Il collaboratore che sia iscritto nell'albo deve astenersi dal tentativo di acquisire clienti attingendoli dalla clientela dello studio presso il quale ha svolto il rapporto di collaborazione.
4. Il rapporto di collaborazione non determina alcun rapporto di lavoro subordinato.

### **Articolo 32 REMUNERAZIONE DEI DIPENDENTI**

1. Nei rapporti con i dipendenti il professionista è tenuto a rispettare le norme vigenti di diritto del lavoro, sia per quanto attiene alla retribuzione, sia per quanto attiene alle qualifiche previste.

### **Articolo 33 RISPETTO DELLA RISERVATEZZA**

1. Il professionista deve vigilare affinché i tirocinanti, i collaboratori e i dipendenti siano a conoscenza e rispettino gli obblighi del segreto e della riservatezza professionale che anch'essi sono tenuti ad osservare.

### **Articolo 34 COLLABORATORI DI ALTRI PROFESSIONISTI**

1. Nell'ipotesi di collaborazione con soggetti provenienti da altri studi professionali il professionista deve attenersi ai principi di lealtà e correttezza con i colleghi titolari di tali altri studi.

## **CAPO 5**

### **RAPPORTI CON I TIROCINANTI**

#### **Articolo 35**

#### **DOVERI DEL PROFESSIONISTA**

1. Il professionista ha il dovere di favorire lo sviluppo della professione accogliendo, nei limiti delle proprie esigenze operative, chi chiede, direttamente o attraverso l'Ordine locale, di poter svolgere il tirocinio professionale, ovvero adoperandosi perché tale possibilità si realizzi presso altri colleghi.
2. Il professionista deve impegnarsi affinché chi svolge il tirocinio presso il proprio studio apprenda la deontologia, la tecnica e la prassi professionale riferita ai campi di attività dello studio anche, in quanto possibile, permettendo al tirocinante di partecipare, in qualità di uditore, alla trattazione delle pratiche con il cliente e i terzi.
3. Il professionista deve consentire al tirocinante di partecipare alle lezioni universitarie previste nel biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale, di curare la preparazione agli esami e di partecipare alle relative sessioni d'esame. A tal fine, il professionista e il tirocinante si adegueranno, quanto alle modalità di svolgimento contestuale del tirocinio e degli studi universitari specialistici o magistrali, alle indicazioni che saranno fornite al riguardo dal Consiglio Nazionale.
4. Non è consentito affidare a chi svolge tirocinio professionale solo compiti meramente esecutivi.
5. Il professionista deve gestire i rapporti con chi svolge il tirocinio presso il suo studio nella massima chiarezza con riferimento ai compiti, ai ruoli, agli elementi economici ed in generale a tutte le condizioni alle quali le due parti si devono attenere durante e dopo lo svolgimento del tirocinio.
6. Il professionista deve consentire al tirocinante di partecipare ai convegni ed ai corsi di formazione professionale.
7. Il professionista, dopo aver illustrato al tirocinante i principi fondanti e i contenuti del Codice Deontologico, ne consegna una copia.
8. Il professionista deve fornire al tirocinante un idoneo ambiente di lavoro.

#### **Articolo 36**

#### **OBBLIGHI DEL TIROCINANTE**

1. Il tirocinante deve astenersi dal tentativo di acquisire clienti

attingendoli dalla clientela dello studio presso il quale ha svolto il tirocinio.

2. Al termine del tirocinio, il tirocinante non potrà appropriarsi, senza l'esplicito consenso del professionista, di documenti, procedure, modulistica e dati, anche in formato elettronico, propria dello studio.
3. Il professionista e il tirocinante possono concordare che il tirocinante non possa per un determinato periodo di tempo successivo alla cessazione del rapporto di tirocinio, accettare incarichi da clienti conosciuti presso lo studio durante il tirocinio stesso, senza l'esplicito consenso del titolare. In tal caso, si applicano le disposizioni di legge in materia di limiti contrattuali della concorrenza.
4. Il tirocinante non può usare carta da lettere o biglietti da visita intestati dai quali egli risulti come collaboratore dello studio presso il quale svolge il tirocinio senza l'esplicito consenso del titolare.
5. Il tirocinante è soggetto ai doveri e alle norme del Codice Deontologico e al potere disciplinare del Consiglio di Disciplina dell'Ordine territorialmente competente.

### **Articolo 37**

#### **TRATTAMENTO ECONOMICO E DURATA DEL TIROCINIO**

1. Il rapporto di tirocinio non determina alcun rapporto di lavoro subordinato ed è considerato come periodo di apprendimento professionale. Esso è per sua natura gratuito e non determina l'instaurazione di rapporto di lavoro subordinato anche occasionale. Tuttavia, sin dall'inizio del periodo di tirocinio, il professionista dovrà concordare con il tirocinante un rimborso spese forfettario. Inoltre il professionista non mancherà di attribuire al praticante, il cui apporto sia di rilevante valore e utilità per lo Studio, somme, a titolo di borsa di studio, per favorire ed incentivare l'assiduità e l'impegno nell'attività svolta.
2. Il tirocinio finalizzato al sostenimento dell'Esame di Stato non si protrae, di regola, oltre il periodo mediamente necessario in relazione alle previsioni di legge e ai tempi tecnici inerenti al calendario della sessione d'esame.
3. Trascorso tale periodo il rapporto di collaborazione, potendo comportare una diversa configurazione giuridica, sarà regolato dalla libera determinazione delle parti, così come ogni rapporto di collaborazione con tirocinanti che abbiano già sostenuto l'Esame di Stato con esito favorevole.

## **CAPO 6 ALTRI RAPPORTI**

### **Articolo 38 RAPPORTI CON I PUBBLICI UFFICI**

1. Nei rapporti con i magistrati, i membri delle commissioni tributarie e i funzionari della pubblica amministrazione, il professionista si comporta con rispetto delle pubbliche funzioni, senza assumere atteggiamenti in contrasto con la propria dignità professionale e all'insegna del reciproco rispetto.
2. Il professionista che sia in rapporti di parentela o amicizia o familiarità con i soggetti di cui al primo comma non deve utilizzare, né sottolineare, né vantare tale circostanza al fine di avvantaggiare l'esercizio della propria attività professionale.

### **Articolo 39 RAPPORTI CON LA STAMPA**

1. Nei rapporti con la stampa e con gli altri mezzi di informazione il professionista, in particolar modo in occasione di interventi professionali in eventi di grande risonanza, deve usare cautela in ossequio all'obbligo di riservatezza nei confronti del cliente e all'osservanza delle disposizioni del presente Codice.

### **Articolo 40 RAPPORTI CON ALTRE PROFESSIONI**

1. Il professionista, qualora nell'esercizio della professione abbia rapporti con iscritti in altri albi professionali, deve attenersi al principio del reciproco rispetto e della salvaguardia delle specifiche competenze.

## **TITOLO III CONCORRENZA**

### **Articolo 41 UTILIZZO DI CARICHE PUBBLICHE**

1. Il professionista non deve avvalersi di cariche politiche o pubbliche in modo tale da far fondatamente ritenere che, per effetto di esse, egli possa conseguire vantaggi professionali per sé o per altri.

### **Articolo 42**

## **ESERCIZIO ABUSIVO DELL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE**

1. È vietato al professionista favorire l'esercizio abusivo della professione.
2. Nel rispetto della tutela dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione, il professionista che venga a conoscenza di esercizio abusivo della professione da parte di chiunque, ha l'obbligo di comunicarlo tempestivamente al Consiglio dell'Ordine territorialmente competente che ne informa il Consiglio di Disciplina.

### **Articolo 43**

## **DIVIETO DI INTERMEDIAZIONE**

1. È vietata l'intermediazione che possa pregiudicare l'indipendenza e l'obiettività del professionista.

### **Articolo 44**

## **INFORMAZIONE E PUBBLICITÀ INFORMATIVA**

1. La pubblicità informativa, con ogni mezzo, avente ad oggetto l'attività professionale, le specializzazioni ed i titoli professionali posseduti, la struttura dello studio ed i compensi delle prestazioni, è libera.
2. Il messaggio pubblicitario e la scelta dei mezzi di comunicazione devono in ogni caso ispirarsi a criteri di buon gusto e all'immagine della professione.
3. Le informazioni devono essere trasparenti, veritiere, corrette e non devono essere equivoche, ingannevoli, denigratorie, comparative e suggestive.
4. Non possono essere menzionati nominativi dei clienti che non abbiano fornito il proprio consenso, né promosse le attività di altri soggetti.
5. Il titolo accademico di professore può essere utilizzato solo laddove il professionista sia professore universitario di ruolo, ordinario, straordinario, associato, aggregato o emerito nel settore scientifico disciplinare che forma oggetto della professione. In tal caso il professionista, nell'utilizzare il titolo, deve precisare la qualifica e il settore scientifico disciplinare di insegnamento. In tutti gli altri casi se ne può avvalere se la materia di insegnamento forma oggetto della professione specificando la qualifica, la materia di insegnamento nonché la durata dell'incarico o del contratto.
6. Nella denominazione dello studio possono essere menzionati i nomi dei colleghi che abbiano fatto parte in

passato dello studio, previo esplicito consenso di questi o dei loro eredi.

7. Gli iscritti appartenenti ad istituzioni e ad associazioni senza fini di lucro possono utilizzare, nell'esercizio della professione, il logo rappresentativo delle stesse e l'eventuale titolo, solo se i loro fini istituzionali siano attinenti all'oggetto della professione.
8. L'iscritto che partecipi ad una rete o network professionale, nazionale o internazionale, può renderlo esplicito, comunicarlo a terzi ed usarne il logo.
9. Oltre all'utilizzo dei segni distintivi personali, l'iscritto può utilizzare il logo rappresentativo dell'Ordine professionale e del Consiglio Nazionale secondo le regole emanate dal Consiglio Nazionale.
10. Il sito internet del professionista o dello studio associato di cui fa parte non può contenere riferimenti commerciali o pubblicitari.

## **TITOLO IV DISPOSIZIONI TRANSITORIE**

### **Articolo 45 ENTRATA IN VIGORE**

1. Il presente Codice entra in vigore il 1° marzo 2016.
2. Per i fatti commessi anteriormente alla data di entrata in vigore del presente Codice, si applica il Codice Deontologico entrato in vigore il 1° maggio 2008 e successive modificazioni.
3. Le norme di cui al presente Codice estendono la propria efficacia anche ai fatti e agli atti suscettibili di sanzione disciplinare, commessi prima della entrata in vigore del presente Codice, se l'applicazione delle stesse risulta essere più favorevole al trasgressore sempreché la sanzione disciplinare non sia stata irrogata con provvedimento resosi definitivo.



## **Taccuino del commercialista 2016**



## **Il testo unico delle imposte sui redditi**

Il D.Lgs. 12/12/2003, n. 344, pubblicato nella G.U. n. 290 del 15/12/2003, ha modificato il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R. 22/12/1986 n. 917 (pubblicato in G.U. n. 302, 31 dicembre 1986, in Supplemento Ordinario n. 1).

### **Legge delega per la riforma del sistema fiscale dello Stato italiano**

La delega è stata prevista con L. 07/04/2003, n. 80. In base ad essa il Governo è stato delegato ad attuare la riforma del sistema fiscale italiano con uno o più decreti legislativi. Il nuovo sistema si basa su cinque imposte ordinate in un unico codice:

- imposta sul reddito;
- imposta sul reddito delle società;
- imposta sul valore aggiunto;
- imposta sui servizi (imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, imposta di bollo, tassa sulle concessioni governative, tassa sui contratti di borsa, imposta sulle assicurazioni, imposta sugli intrattenimenti);
- accisa (combustibili, oli minerali, all'alcool e alle bevande alcoliche, ai tabacchi lavorati, energia elettrica, bitumi di petrolio, bitumi naturali, carbone, ecc.).

### **Imposta sul reddito (IRE)**

Disciplina l'imposizione diretta delle persone fisiche e delle società di persone.

I principi e i criteri direttivi sui quali si articola la riforma per l'IRE (prima IRPEF):

- a) inclusione degli enti non commerciali tra i soggetti passivi dell'imposta (obiettivo per ora non raggiunto);
- b) conservazione del regime di imposizione previsto per le società di persone e per quelle equiparate;
- c) in relazione all'imponibile:
  - 1) identificazione di un livello di reddito minimo escluso da imposizione in funzione della soglia di povertà, tenendo conto delle condizioni familiari;

- 2) progressiva sostituzione delle detrazioni dall'imposta con deduzioni dal reddito;
  - 3) articolazione delle deduzioni in funzione dei seguenti valori e criteri: famiglia; casa; sanità, istruzione, formazione, ricerca e cultura, previdenza, assistenza all'infanzia; non "profit" e attività svolta nel campo sociale, assistenziale e di promozione sociale e valorizzazione etica, culturale e scientifico; volontariato e confessioni religiose; attività sportiva giovanile; costi sostenuti per la produzione dei redditi di lavoro;
  - 4) concentrazione delle deduzioni sui redditi bassi e medi;
  - 5) inclusione parziale nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate, non nell'esercizio di impresa, su partecipazioni societarie qualificate, per ridurre gli effetti della doppia imposizione economica;
  - 6) per la determinazione del reddito di impresa, applicazione, in quanto compatibili, delle norme contenute nella disciplina dell'imposta sul reddito delle società, con inclusione parziale nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate su partecipazioni societarie qualificate e non qualificate, per ridurre gli effetti della doppia imposizione; simmetrica deducibilità dei costi relativi e delle minusvalenze realizzate;
  - 7) regime differenziato di favore fiscale per la parte di retribuzione o compenso commisurata ai risultati dell'impresa anche al fine di favorire la diffusione di sistemi retributivi flessibili finalizzati a rendere i lavoratori partecipi dell'andamento economico dell'impresa;
  - 8) revisione della disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa espressamente definiti, con inclusione degli stessi nell'ambito del reddito di lavoro autonomo e con loro attrazione al reddito che deriva dall'esercizio di arti e professioni, se conseguiti da artisti e professionisti di qualsiasi tipo;
- d) in relazione ai redditi di natura finanziaria: omogeneizzazione dell'imposizione su tutti i redditi di natura finanziaria; imposizione del risparmio affidato in gestione agli investitori istituzionali sulla base dei principi di cassa e di compensazione; regime di favore per il risparmio affidato a fondi pensione, a fondi etici ed a casse di previdenza privatizzate; agevolazioni per i contribuenti che destinano i propri risparmi alla costituzione di fondi personali di accumulo per l'acquisto della prima casa;
- e) in relazione alle semplificazioni: continuazione del processo di semplificazione degli adempimenti formali; potenziamento degli studi di settore; introduzione per le piccole e medie

imprese e per i lavoratori autonomi di un regime semplificato per gli obblighi documentali e la determinazione degli imponibili.

## **Imposta sul reddito delle società**

I principi e i criteri direttivi sui quali si articola la riforma per l'IRES (prima IRPEG), con aliquota fissata nella misura del 27,5% (che diverrà 24% per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31/12/2016, così come previsto dall'art. 1 co. 61 L. Stabilità 2016):

- a) determinazione, a seguito di opzione facoltativa, in capo alla società o ente controllante, per il gruppo d'impresе controllate, di un'unica base imponibile in misura corrispondente alla somma algebrica degli imponibili di ciascuna rettificati (consolidato nazionale);
- b) determinazione in capo alla società o ente controllante di un'unica base imponibile per il gruppo, esteso anche alle società controllate non residenti sulla base degli stessi principi e criteri previsti per il consolidato nazionale; mantenimento del principio del valore normale per i beni ed i servizi scambiati fra società residenti e non residenti consolidate; al contrario di quanto previsto per il consolidato domestico, calcolo della somma algebrica degli imponibili solo proporzionalmente alla quota di partecipazione complessiva direttamente ed indirettamente posseduta; i bilanci della controllante residente e delle controllate estere devono essere certificati da parte di soggetti con le qualifiche previste (consolidato su base mondiale);
- c) esenzione (divenuta parziale e pari al 95%, per evoluzione normativa) delle plusvalenze realizzate relativamente a partecipazioni in società con o senza personalità giuridica, sia residenti sia non residenti, al verificarsi delle seguenti condizioni:
  - 1) riconducibilità della partecipazione alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie prevedendo oltre al riferimento alle classificazioni di bilancio anche il requisito di un periodo di ininterrotto possesso non inferiore ad un anno;
  - 2) esercizio da parte della società partecipata di un'effettiva attività commerciale;
  - 3) residenza della società partecipata in un Paese diverso da quello a regime fiscale privilegiato (in attesa dell'entrata in vigore del meccanismo delle White List);
- d) esclusione dal concorso alla formazione del reddito imponibile del 95% degli utili distribuiti da società con

personalità giuridica sia residenti che non residenti;

- e) indeducibilità delle minusvalenze iscritte e simmetrica indeducibilità di quelle realizzate relativamente a partecipazioni esenti in società con o senza personalità giuridica, sia residenti sia non residenti, con corrispondente indeducibilità dei costi direttamente connessi alla cessione di tali partecipazioni;
- f) limite alla deducibilità degli oneri finanziari relativi a finanziamenti, erogati o garantiti dal socio che abbia nella società una partecipazione diretta o indiretta di almeno il 10% del capitale sociale, nel caso in cui il rapporto tra tali finanziamenti ed il patrimonio netto contabile, riferibile allo stesso socio, ecceda quello consentito ed a condizione che gli oneri finanziari non confluiscono in un reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito e dell'imposta sul reddito delle società; eventuale esclusione dal limite alla deducibilità degli oneri finanziari per i contribuenti il cui fatturato non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore (sottocapitalizzazione delle imprese). Similmente a quanto visto per il punto precedente, anche tale limitazione è stata abrogata, con l'introduzione della nuova disciplina sulla deducibilità degli interessi passivi contenuta nell'art. 96 TUIR;
- g) facoltà delle società di capitali i cui soci siano a loro volta società di capitali residenti, ciascuna con una percentuale di partecipazione non inferiore al 10%, di optare per il regime di trasparenza fiscale proprio delle società di persone (potrà essere consentita anche in presenza di soci non residenti purché nei loro confronti non si applichi alcun prelievo sugli utili distribuiti); previsione di un'opzione analoga per le società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria, esclusivamente composta da persone fisiche e rientranti nell'ambito di applicazione degli studi di settore, purché la società non detenga partecipazione in società con i requisiti per l'esenzione (regime di trasparenza);
- h) indeducibilità delle componenti negative di reddito forfetariamente determinate, quali le rettifiche dell'attivo e gli accantonamenti a fondi, indipendentemente dal transito dal conto economico al fine di consentire il differimento d'imposta anche se calcolate in sede di destinazione dell'utile; nel caso di incapienza dell'imponibile della società cui si riferiscono, previsione della deducibilità delle predette componenti negative di reddito in sede di destinazione dell'utile di altra società inclusa nella stessa tassazione di gruppo; previsione dei necessari meccanismi per il recupero delle imposte differite;
- i) riformulazione dell'articolo 127-bis del testo unico delle

imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22/12/1986, n. 917, e successive modificazioni, concernente l'imputazione ai soci residenti del reddito prodotto da società estere controllate residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato al fine di estenderne l'ambito di applicazione anche alle società estere collegate residenti negli stessi Paesi. Tale fattispecie è stata nel tempo oggetto di consistenti modifiche ed ampliamenti e attualmente viene trattata dagli artt. 167 (imprese estere controllate) e 168 (imprese estere collegate) del TUIR;

- l) mantenimento della soglia di fatturato per l'applicazione degli studi di settore (pari a euro 5.164.568,99). Si rammenta che per i soggetti con ricavi di cui all'art. 85 c. 1 TUIR (ad esclusione delle lettere c. e d.) compresi tra Euro 5.164.568,89 ed euro 7.500.000 la compilazione degli studi di settore si rende necessaria ai soli fini di raccolta dati e informazioni; mentre per i soggetti con ricavi superiori a Euro 7.500.000 è obbligatoria la compilazione del prospetto INE.

### **Imposta regionale sulle attività produttive**

Il Governo ha adottato provvedimenti finalizzati ad attenuare la doppia imposizione economica IRAP su alcune componenti specifiche (costo del lavoro e oneri finanziari). Tale prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi è attuata tra l'altro:

- a) con un meccanismo di deduzioni parziale di costo del lavoro dalla base imponibile, tra le quali spicca per importanza il c.d. "cuneo fiscale" di cui all'art. 1 c. 1 lett.a D.Lgs. n. 446/1997 (tale meccanismo è stato rivisto dalla L. n. 190/2014, con il quale si prevede – a decorrere dal periodo d'imposta 2015 – l'integrale deduzione dei costi per lavoro dipendente a tempo indeterminato);
- b) prevedendo la facoltà di deduzione di una quota parte dell'IRAP versata nell'esercizio precedente (10%) dall'imponibile delle imposte dirette (art. 6 D.L. n. 185/2008), ai fini di eliminare la doppia imposizione economica derivante dall'ineducibilità di un tributo che è applicato su una base imponibile più ampia rispetto a quella di IRES e IRPEF. La deduzione avviene secondo l'applicazione di un peculiare criterio "di cassa", per i cui approfondimenti si rimanda agli appositi documenti di prassi emanati.

A decorrere dal periodo d'imposta 2015 (oltre alla già menzionata deduzione integrale dei costi di lavoro dipendente a tempo indeterminato), la L. n. 190/2014 ha introdotto (sempre ai fini IRAP) alcune importanti modifiche:

- deduzione integrale del costo del lavoro a tempo determinato per soggetti operanti in agricoltura in presenza di specifici requisiti;
- credito di imposta pari al 10% per i soggetti passivi IRAP che non impiegano lavoro dipendente;
- rimodulazione delle deduzioni dalle imposte dirette delle deduzioni forfettaria e analitica IRAP (rispettivamente lettere b e c del sopra riportato).

# 1 L'imposta sul reddito o "IRE" (IRPEF)

Con l'introduzione dell'IRE, l'imposta sul reddito delle persone fisiche non ha subito grosse modifiche rispetto al passato, tranne che per i dividendi, per le plusvalenze sulla vendita di partecipazioni e per alcune norme riguardanti i redditi di impresa. Tutto il resto, è rimasto pressoché invariato. Inoltre, nonostante le modifiche, l'acronimo di "imposta sul reddito delle persone fisiche" risulta ancora essere "IRPEF".

## Soggetti passivi

Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. Per i residenti l'imponibile è costituito dal reddito ovunque prodotto (anche all'estero); per i non residenti sono imponibili i soli redditi prodotti in Italia secondo i criteri di collegamento di cui all'art. 23 TUIR.

## Concetto di residenza

Si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministero delle Finanze (D.M. 4/05/1999, in G.U. n. 107 del 10/5/1999). Tale ultima previsione è stata variata con l'art. 1 c. 83 lett. a) L. n. 244/2007, prevedendo l'introduzione di una White List di Stati cooperativi, ma ad oggi è nei fatti non operante in quanto tale lista non risulta ancora redatta: per tale motivo continua a trovare applicazione il D.M. precedentemente citato.

## Classificazione dei redditi

I redditi sono così classificati:

- a) redditi fondiari (dei terreni e dei fabbricati);
- b) redditi di capitale;
- c) redditi di lavoro dipendente;
- d) redditi di lavoro autonomo;
- e) redditi di impresa;
- f) redditi diversi.

I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite,

anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati (cfr. art. 6 TUIR).

### **Redditi di partecipazione**

I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e si determinano secondo i criteri per essi previsti. Essi sono imputati ai soci, indipendentemente dalla percezione e sono chiamati redditi di partecipazione. Non costituiscono pertanto una categoria a se stante (cfr. art. 6 c. 3 TUIR).

### **Redditi soggetti a tassazione separata**

Non si aggiungono al reddito complessivo del contribuente, ma sono tassati separatamente da questi. Non costituiscono una categoria a se stante, ma fanno parte della categoria di reddito alla quale appartengono.

### **Reddito complessivo**

Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art. 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'art. 60. Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'articolo 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione e con le modalità stabilite dall'art. 5. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente si applica nei soli confronti dei soci accomandatari. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'art. 66 (imprese minori). Si applicano le disposizioni dell'art. 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo art. 84.

## 1.1 L'esonero della presentazione della dichiarazione (redditi 2015 – dichiarazione 2016)

Il contribuente deve anzitutto controllare se è obbligato a presentare la dichiarazione o se rientra nelle ipotesi di esonero di seguito schematizzate.

### CASI DI ESONERO

**È esonerato dalla presentazione della dichiarazione il contribuente che possiede esclusivamente i redditi indicati nella prima colonna, se si sono verificate le condizioni descritte nella seconda colonna.**

Tipo di reddito	Condizioni
Abitazione principale, relative pertinenze e altri fabbricati non locati (*)	
Lavoro dipendente o pensione	1. Redditi corrisposti da un unico sostituto d'imposta obbligato ad effettuare le ritenute di acconto o corrisposti da più sostituti purché certificati dall'ultimo che ha effettuato il conguaglio; 2. le detrazioni per coniuge e familiari a carico sono spettanti e non sono dovute le addizionali regionale e comunale.
Lavoro dipendente o pensione + Abitazione principale, relative pertinenze e altri fabbricati non locati (*)	
Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa compresi i lavori a progetto. Sono escluse le collaborazioni di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale rese in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche	
Redditi esenti. <i>Esempi: rendite erogate dall'INAIL, esclusivamente per invalidità permanente o per morte, alcune borse di studio, pensioni di guerra, pensioni privilegiate ordinarie corrisposte ai militari di leva, pensioni, indennità, comprese le indennità di accompagnamento e assegni erogati dal Ministero dell'Interno ai ciechi civili, ai sordi e agli invalidi civili, sussidi a favore degli hanseniani, pensioni sociali</i>	
Redditi soggetti ad imposta sostitutiva. <i>Esempi: interessi sui BOT o sugli altri titoli del debito pubblico</i>	
Redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta. <i>Esempi: interessi sui conti correnti bancari o postali; redditi derivanti da lavori socialmente utili</i>	

(\*) L'esonero non si applica se il fabbricato non locato è situato nello stesso comune dell'abitazione principale.

---

**CASI DI ESONERO CON LIMITE DI REDDITO**


---

È esonerato dalla presentazione della dichiarazione il contribuente che possiede esclusivamente i redditi indicati nella prima colonna, nei limiti di reddito previsti nella seconda colonna, se si sono verificate le condizioni descritte nella terza colonna.

Tipi di reddito	limite di reddito (uguale o inferiore a)	Condizioni
Terreni e/o fabbricati (comprese abitazione principale e sue pertinenze)	500	
Lavoro dipendente o assimilato + altre tipologie di reddito (*)	8.000	Periodo di lavoro non inferiore a 365 giorni
Pensione + altre tipologie di reddito (*)	7.500	Periodo di pensione non inferiore a 365 giorni.
Pensione + terreni + abitazione principale e sue pertinenze (box, cantina, ecc.)	7.500 (pensione) 185,92 (terreni)	<i>Le detrazioni per coniuge e familiari a carico sono spettanti e non sono dovute le addizionali regionale e comunale. Se il sostituto d'imposta ha operato le ritenute il contribuente può recuperare il credito presentando la dichiarazione.</i>
Pensione + altre tipologie di reddito (*)	7.750	Periodo di pensione non inferiore a 365 giorni. Contribuente di età pari o superiore a 75 anni.
		<i>Le detrazioni per coniuge e familiari a carico sono spettanti e non sono dovute le addizionali regionale e comunale. Se il sostituto d'imposta ha operato le ritenute il contribuente può recuperare il credito presentando la dichiarazione.</i>
Assegno periodico corrisposto dal coniuge + altre tipologie di reddito (*) <i>È escluso l'assegno periodico destinato al mantenimento dei figli</i>	7.500	
Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e altri redditi per i quali la detrazione prevista non è rapportata al periodo di lavoro. <i>Esempi: compensi percepiti per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente dal Servizio sanitario nazionale, redditi da attività commerciali occasionali, redditi da attività di lavoro autonomo occasionale</i>	4.800	
Compensi derivanti da attività sportive dilettantistiche	28.158,28	

(\*) Il reddito complessivo deve essere calcolato senza tenere conto del reddito derivante dall'abitazione principale e sue pertinenze.

**CONDIZIONE GENERALE DI ESONERO**

**In generale è esonerato dalla presentazione della dichiarazione il contribuente, non obbligato alla tenuta delle scritture contabili, che possiede redditi per i quali è dovuta un'imposta non superiore ad euro 10,33 come illustrato nello schema seguente:**

Contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili che si trovano nella seguente condizione:

imposta lorda (*)	-
detrazioni per carichi di famiglia	-
detrazioni per redditi di lavoro dipendente, pensione e/o altri redditi ritenute	=
importo non superiore a euro 10,33	

(\*) L'imposta lorda è calcolata sul reddito complessivo, al netto della deduzione per l'abitazione principale e sue pertinenze.

## 1.2 La tabella IRPEF per il calcolo dell'imposta (redditi 2015 – dichiarazione 2016) (art. 11 TUIR)

La logica di determinazione della base imponibile sulla quale calcolare l'imposta nonché la quantificazione della stessa si basa sul riconoscimento delle detrazioni che riducono l'imposta lorda. Rispetto al sistema previgente, sono state soppresse le deduzioni per *no tax area* e *no tax family area*. Ora la base imponibile è rappresentata dal reddito complessivo, al netto dei soli oneri deducibili di cui all'art. 10 del D.P.R. 917/1986 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Su tale imponibile l'IRPEF è determinata applicando le seguenti aliquote:

Reddito (diviso in scaglioni)	Aliquota	Imposta dovuta
Fino a euro 15.000	23	23% sull'intero importo
Oltre euro 15.000 e fino a euro 28.000	27	3.450 + 27% parte eccedente 15.000
Oltre euro 28.000 e fino a euro 55.000	38	6.960 + 38% parte eccedente 28.000
Oltre euro 55.000 e fino a euro 75.000	41	17.220 + 41% parte eccedente 55.000
Oltre euro 75.000	43	25.420 + 43% parte eccedente 75.000

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di cui all'articolo 25 di importo complessivo non superiore a 500 euro, l'imposta non è dovuta (art. 1, comma 13, legge 24/12/2007, n. 244, in vigore dal 1/12/2007). Dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti d'imposta spettanti al contribuente a norma dell'art. 165. Se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente

ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.

### Contributo di solidarietà

L'art. 2 del D.L. n.138/2011 ha introdotto "in considerazione della eccezionalità della situazione economica internazionale" un contributo di solidarietà per i titolari di un reddito complessivo superiore a euro 300.000, in misura pari al 3%, da computarsi sul reddito eccedente detta misura. Tale contributo era stato previsto fino al 2013 ma con L. n. 147/2013 è stato prorogato anche per i periodi compresi tra il 2014 e il 2016 (per i chiarimenti operativi a riguardo, si rimanda al D.M. 21/11/201 e alla Circ. Ag. Entrate n. 4/E del 28/02/2012).

### Familiari a carico (redditi 2015 – dichiarazione 2016)

Familiari a carico	Quando hanno conseguito un reddito complessivo, al lordo degli oneri deducibili, non superiore a euro 2.840,51.
Figli naturali riconosciuti, figli adottivi e affidati o affiliati	Hanno lo stesso trattamento dei figli.
Altri familiari	Sono i soggetti elencati all'art 233 del C.C., che convivano con il contribuente o percepiscano assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.
Art. 233 del codice civile	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Coniuge non legalmente ed effettivamente separato;</li> <li>- discendenti dei figli;</li> <li>- genitori (compresi i genitori naturali e quelli adottivi);</li> <li>- generi e nuore;</li> <li>- suoceri;</li> <li>- fratelli e sorelle (anche unilaterali);</li> <li>- nonni e nonne (compresi quelli naturali).</li> </ul>

## 1.3 Le detrazioni

### 1.3.1 Le detrazioni per lavoratori dipendenti, assimilati e pensionati (redditi 2015 – dichiarazione 2016) (art. 13)

#### Detrazione base reddito di lavoro dipendente e assimilato

Reddito annuo fino a euro 8.000,00	<p>Euro 1.880,00, tenendo presente che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato, la detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a euro 690,00;</li> <li>- per i rapporti di lavoro a tempo determinato, la detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a euro 1.380,00;</li> </ul> <p>in quanto, in sede di conguaglio, il sostituto deve riconoscere per intero, a prescindere dalla durata del rapporto, tali detrazioni minime (euro 690,00 per i rapporti a tempo indeterminato ed</p>
------------------------------------	--

	euro 1.380,00 per quelli a tempo determinato), solo se il sostituto dichiara espressamente di averne diritto. In caso contrario, il sostituto d'imposta deve necessariamente riportare la detrazione al periodo di lavoro nell'anno ed il soggetto percipiente ha la possibilità di fruire della parte di detrazione, eventualmente non goduta, in sede di dichiarazione dei redditi (Cir. Ag. Entrate Circ. n. 15/2007).
Reddito annuo oltre euro 8.000,00 e fino a euro 28.000,00	Per determinare la detrazione effettivamente spettante, si calcola un quoziente così ottenuto: $(28.000 - \text{Reddito per detrazioni})/20.000$ . Se il quoziente è $> 0$ ma $< 1$ , si utilizzano le prime quattro cifre decimali. La formula per la detrazione è la seguente $[978 + (902 \times \text{quoz.})] \times (\text{n. giorni lav. Dip}/365)$ .
Reddito annuo oltre euro 28.000,00 e fino a euro 55.000,00	Per determinare la detrazione effettivamente spettante, si calcola un quoziente così ottenuto: $(55.000 - \text{Reddito per detrazioni})/27.000$ . Se il quoziente è $> 0$ ma $< 1$ , si utilizzano le prime quattro cifre decimali. La formula per la detrazione è la seguente $(978 \times \text{quoz.}) \times (\text{n. giorni lav. Dip}/365)$ .

### Detrazioni per pensionati

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del TUIR, spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quella del reddito di lavoro dipendente, rapportata al periodo di pensione nell'anno.

Reddito complessivo annuo non superiore a euro 7.500,00	Euro 1.725,00 (rapportata ai giorni di pensione), tenendo presente che l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere di entità inferiore a euro 690,00. <b>N.B.:</b> se alla formazione del reddito complessivo dei soggetti di età non inferiore a 75 anni concorrono uno o più redditi di pensione, spetta una detrazione dall'imposta lorda rapportata al periodo di pensione nell'anno e non cumulabile con quella di lavoro dipendente, pari a euro 1.783, se il reddito complessivo non supera euro 7.750,00 (in ogni caso, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a euro 713,00).
Reddito complessivo annuo superiore a euro 7.500,00, ma non a euro 15.000,00	Per determinare la detrazione effettivamente spettante, si calcola un quoziente così ottenuto: $(15.000 - \text{Reddito per detrazioni})/7.500$ . Se il quoziente è $> 0$ ma $< 1$ , si utilizzano le prime quattro cifre decimali. La formula per la detrazione è la seguente $[1.255 + (470 \times \text{quoz.})] \times (\text{n. giorni pensione}/365)$ . <b>N.B.:</b> se alla formazione del reddito complessivo dei soggetti di età non inferiore a 75 anni concorrono uno o più redditi di pensione, spetta una detrazione dall'imposta che si determina come segue: - quoziente = $(15.000 - \text{reddito per detrazioni})/7.250$ Se il quoziente è $> 0$ ma $< 1$ , si utilizzano le prime quattro cifre decimali. - detrazione = $[1.297 + (487 \times \text{quoz.})]/(\text{n. giorni pensione}/365)$
Reddito complessivo annuo superiore a euro 15.000,00, ma non a euro 55.000,00	Per determinare la detrazione effettivamente spettante, si calcola un quoziente così ottenuto: $(55.000 - \text{Reddito per detrazioni})/40.000$ . Se il quoziente è $> 0$ ma $< 1$ , si utilizzano le prime quattro cifre decimali. La formula per la detrazione è la seguente $(1.255 \times \text{quoz.}) \times (\text{n. giorni pensione}/365)$ . <b>N.B.:</b> se alla formazione del reddito complessivo dei soggetti di età

	non inferiore a 75 anni concorrono uno o più redditi di pensione, spetta una detrazione dall'imposta lorda che si determina come segue: - quoziente = $(55.000 - \text{reddito per detrazioni}) / 40.000$ Se il quoziente è $> 0$ ma $< 1$ , si utilizzano le prime quattro cifre decimali. - detrazione = $(1.297 \times \text{quoz.}) / (\text{n.giorni pensione} / 365)$
--	--

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui all'art. 50, comma 1, lettere e), f), g), h) e i), ad esclusione di quelli derivanti dagli assegni periodici indicati nell'art. 10, comma 1, lettera c), fra gli oneri deducibili, 53, 66 e 67, comma 1, lettere i) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste ai commi 1, 2, 3 e 4 dell'art. 13 del TUIR, pari a:

Reddito complessivo fino a 4.800 euro	1.104 euro
Reddito complessivo compreso tra 4.800 e 55.000 euro	1.104 euro La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 50.200 euro.

## 1.3.2 Le detrazioni per carichi di famiglia dal 1° gennaio 2014

### Generalità

Le vigenti disposizioni fiscali prevedono, tra l'altro, una riduzione dell'IRPEF-imposta sul reddito delle persone fisiche mediante il riconoscimento delle cosiddette detrazioni fiscali per familiari a carico.

Per beneficiare di tali detrazioni per l'anno 2014, devono necessariamente sussistere due requisiti:

- **condizione di parentela e affinità**, in quanto sono considerati familiari a carico il coniuge non legalmente ed effettivamente separato, i figli, compresi quelli naturali riconosciuti, gli adottivi e gli affidati, e gli altri familiari (genitori, generi, nuore, suoceri, fratelli e sorelle), a condizione che siano conviventi o che ricevano dal fruitore della detrazione un assegno alimentare non risultante da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;
- **specifici limiti reddituali**, in quanto i familiari per essere considerati a carico non devono disporre di un reddito complessivo proprio superiore a euro 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili (conteggiata anche l'eventuale rendita dell'abitazione principale).

Nel conteggio del limite di euro 2.840,51 devono essere compresi anche:

- la quota esente dei redditi di lavoro dipendente prestato in via continuativa e come soggetto escluso dal rapporto di lavoro, in zone di frontiera o in altri Paesi limitrofi, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- le retribuzioni corrisposte da Enti ed Organismi Internazionali, Rappresentanze diplomatiche e consolari, Missioni, Santa Sede ed Enti da essa gestiti, Enti centrali della Chiesa Cattolica;
- il reddito d'impresa o di lavoro autonomo dei contribuenti che applicano il regime del vantaggio (meglio noto come regime dei contribuenti minimi. A partire dal periodo 2015, è stato anche istituito dalla legge di stabilità il nuovo "regime forfetario", modificato con decorrenza dall'anno 2016);
- il reddito dei fabbricati assoggettato alla cosiddetta "cedolare secca" sulle locazioni.

Ai fini procedurali, si ritiene opportuno porre in rilievo che sono considerati familiari a carico dal punto di vista fiscale:

- il coniuge non legalmente ed effettivamente separato;
- i figli, compresi quelli naturali riconosciuti, gli adottivi e gli affidati;
- gli altri familiari (genitori, generi, nuore, suoceri, fratelli e sorelle), a condizione che siano conviventi o che ricevano dallo stesso un assegno alimentare non risultante da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

Gli importi previsti per le detrazioni si devono considerare "teorici", in quanto si decrementano progressivamente con l'aumentare del reddito complessivo del contribuente, fino ad annullarsi quando tale reddito raggiunge l'entità di euro a 95.000,00 per le detrazioni dei figli e di euro 80.000,00 per quelle del coniuge e degli altri familiari a carico, come meglio di seguito esplicitato.

Ai fini procedurali si ritiene opportuno rammentare che:

- l'art. 7 del D.L. 13/05/2011, n. 70, convertito nella L. 12/07/2011, n. 106, ha espressamente previsto, con decorrenza dal 13/07/2011, che per conseguire il riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia (di cui all'art. 12 del TUIR), il soggetto percipiente (sostituito d'imposta) non è tenuto a produrre annualmente, al sostituto d'imposta, la propria dichiarazione, in quanto la stessa ha effetto anche per i periodi d'imposta successivi. Al riguardo, si pone in rilievo che sussiste la necessità, per il soggetto interessato o sostituito d'imposta, di specificare il codice

fiscale delle persone a carico oltre a impegnarsi a segnalare con tempestività tutte le eventuali successive variazioni;

- non sussiste la necessità di una formale dichiarazione da parte del soggetto percipiente per ottenere il riconoscimento delle detrazioni per lavoro dipendente e "assimilato" (di cui all'art. 13 del TUIR) e, di conseguenza, le medesime devono essere ritenute di tipo "automatico";
- le detrazioni che devono necessariamente risultare riconosciute al lavoratore devono riguardare l'intero anno solare (in sede di operazione di "conguaglio") e, quindi, non solo quelle che sono state individuate nel periodo lavorato presso l'ultimo datore di lavoro, ma anche quelle che hanno costituito oggetto di applicazione da parte di precedenti datori;
- nell'ipotesi di un rapporto di lavoro iniziato nel corso di un anno solare, se il lavoratore dichiara sotto la propria responsabilità di non avere avuto precedenti rapporti lavorativi, in sede di conguaglio di fine anno il datore di lavoro ha la possibilità di riconoscere per intero l'entità delle detrazioni per carichi di famiglia (coniuge, figli, altri familiari), se ovviamente le persone cui si riferiscono sono risultate a carico per l'intero anno, mentre la detrazione per lavoro dipendente deve, invece, risultare sempre rapportata al periodo di lavoro nell'anno.

### **Calcolo dell'effettiva detrazione d'imposta per coniuge a carico**

Per il **coniuge a carico**, intendendosi per tale quello non legalmente ed effettivamente separato, spetta **una detrazione teorica variabile da zero a 800,00 euro**, secondo tre diverse modalità di determinazione dell'importo in concreto spettante, corrispondenti a tre classi di reddito.

In particolare, è previsto che:

- 1) **se il reddito complessivo non supera 15.000,00 euro**, dall'imposta lorda si devono detrarre 800,00 euro, diminuiti del prodotto tra 110,00 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra reddito complessivo e 15.000,00 euro, tenendo presente che se il rapporto tra il reddito complessivo e 15.000,00 ( $RC/15.000,00$ ):
  - è uguale a "1", la detrazione compete nella misura fissa di 690,00 euro;
  - è uguale a "0", la detrazione non compete;
  - è compreso tra "0" (zero) e "1", lo stesso deve essere assunto considerando le prime quattro cifre decimali e

l'inerente calcolo deve risultare espresso dalla seguente formula:

$$800,00 - [110,00 \times (RC : 15.000,00)]$$

### Esempi di calcolo:

- con reddito complessivo pari a 15.000,00, la detrazione compete nella misura di 690,00 euro (rapporto è uguale a 1);
- con reddito complessivo uguale a zero, la detrazione non compete (rapporto uguale a zero);
- con reddito complessivo pari a 10.000,00 euro:

$$\begin{aligned} 800,00 - [110,00 \times (10.000,00 : 15.000,00)] \\ 800,00 - [110,00 \times 0,6666] \\ 800,00 - 73,33 = 727,67 \end{aligned}$$

la detrazione compete nella misura di euro 727,67.

Il valore indicato nella parentesi quadra, da sottrarre all'importo di euro 800,00 aumenta al crescere del reddito, fino ad arrivare a 110,00 euro quando il reddito è uguale a 15.000,00 euro. Come già accennato, gli importi indicati di 800,00 e 110,00 euro, devono essere rapportati al periodo in cui il coniuge è stato a carico.

### Esempio

In caso di matrimonio contratto il 12 dicembre, il coniuge risulta a carico dell'altro coniuge per un mese. Pertanto il calcolo della detrazione spettante, a fronte di un reddito di 10.000,00 euro, sarà espresso dalla seguente formula:

$$\begin{aligned} (800,00 : 12 \times 1) - [(110,00 : 12 \times 1) \times (10.000,00 : \\ 15.000,00)] \\ (800,00 : 12 \times 1) - [(110,00 : 12 \times 1) \times 0,6666] = 60,56 \end{aligned}$$

Al medesimo risultato si giunge rapportando al mese il risultato finale del calcolo di determinazione:

$$\begin{aligned} 800,00 - [110,00 \times (10.000,00 : 15.000,00)] = 726,66 \\ 800,00 - [110,00 \times 0,6666] = 726,67 : 12 \times 1 = 60,56 \end{aligned}$$

- 2) **se il reddito complessivo è superiore a 15.000,00 euro, ma non a 40.000,00 euro**, dall'imposta lorda si detraggono 690,00 euro. Inoltre, ai sensi della lett. b), del comma 1, del nuovo art. 12, del TUIR, la detrazione spettante è aumentata di un importo:

Pari a euro	Se il reddito complessivo è superiore a euro	Ma non a euro
10,00	29.000,00	29.200,00
20,00	29.200,00	34.700,00
30,00	34.700,00	35.000,00
20,00	35.000,00	35.100,00
10,00	35.100,00	35.200,00

tenendo presente che gli importi aggiuntivi devono essere assunti nell'intero ammontare indicato senza essere rapportati al periodo in cui il coniuge è stato a carico.

### Esempio

In caso di matrimonio contratto il 9 luglio il coniuge risulta a carico per sei mesi e la detrazione spettante, a fronte di un reddito di 35.110,00 euro, sarà di euro 355,00 risultante dal seguente conteggio:

$$[(690,00 : 12 \times 6) + 10,00]$$

- 3) **se il reddito complessivo è superiore a 40.000,00 euro, ma non a 80.000,00 euro**, dall'imposta lorda si detraggono 690,00 euro.

La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo (RC), e 40.000,00 euro, tenendo, in ogni caso, presente che, ai sensi del comma 4 dell'art. 12 del TUIR, se il rapporto è uguale a "0", non compete alcuna detrazione. Per determinare la detrazione effettiva il risultato del rapporto deve essere considerato assumendo le prime quattro cifre decimali. Tale calcolo è individuabile nella seguente formula:

$$690,00 \times [(80.000,00 - RC) : 40.000,00]$$

### Esempi di calcolo:

- con reddito complessivo uguale a euro 80.000,00, la detrazione non compete (rapporto uguale a zero);
- con reddito complessivo pari a 41.000,00, la detrazione compete nella misura di 672,75, come risulta dal seguente conteggio:

$$690,00 \times [(80.000,00 - 41.000,00) : 40.000,00]$$

$$690,00 \times [39.000,00 : 40.000,00]$$

$$690,00 \times 0,975 = 672,75$$

- con reddito complessivo pari a 60.000,00, la detrazione compete nella misura di 345,00, come risulta dal seguente

conteggio:

$$\begin{aligned} & 690,00 \times [(80.000,00 - 60.000,00) : 40.000,00] \\ & 690,00 \times [20.000,00 : 40.000,00] \\ & 690,00 \times 0,5 = 345,00 \end{aligned}$$

- con reddito complessivo pari a 79.000,00, la detrazione compete nella misura di 17,25, come risulta dal seguente conteggio:

$$\begin{aligned} & 690,00 \times [(80.000,00 - 79.000,00) : 40.000,00] \\ & 690,00 \times [1.000,00 : 40.000,00] \\ & 690,00 \times 0,025 = 17,25 \end{aligned}$$

Da quanto accennato si perviene alle seguenti tavole riepilogative della detrazione base per "coniuge a carico".

Tavola n. 1 – Detrazioni per coniuge a carico

Reddito annuo complessivo	Detrazione annua e formula di calcolo (in euro)
Fino a euro 15.000,00	800,00 – [110,00 x (Reddito complessivo : 15.000,00)]
Oltre euro 15.000,00 e fino a euro 40.000,00	690,00
Oltre euro 40.000,00 e fino a euro 80.000,00	690,00 x [(80.000,00 – Reddito complessivo) : 40.000,00]

Nelle situazioni in cui il reddito complessivo risulta di entità superiore a 29.000,00 e fino a euro 35.200,00, la detrazione spettante deve essere incrementata di un ammontare aggiuntivo, in cifra fissa, che deve essere assunta nell'intero ammontare di cui alla Tavola n. 2, senza procedere ad eseguire il rapporto per il periodo in cui il coniuge è risultato a carico (si veda, al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 16/03/2007, n. 15/E).

Tavola n. 2 – Entità della detrazione aggiuntiva in cifra fissa per redditi di oltre euro 29.000,00 e fino a euro 35.200,00

Reddito annuo complessivo	Detrazione annua
Oltre a euro 29.000,00 e fino a euro 29.200,00	10,00
Oltre a euro 29.200,00 e fino a euro 34.700,00	20,00
Oltre a euro 34.700,00 e fino a euro 35.000,00	30,00
Oltre a euro 35.000,00 e fino a euro 35.100,00	20,00
Oltre a euro 35.100,00 e fino a euro 35.200,00	10,00

### Calcolo dell'effettiva detrazione d'imposta per figli a carico

Le **detrazioni per figli a carico**, che competono indipendentemente dall'età del soggetto e dalla convivenza dello stesso con il genitore richiedente, ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. c), del TUIR, sono detraibili dall'imposta lorda in relazione a ciascun figlio, compresi:

- i figli naturali riconosciuti;
- i figli adottivi;
- gli affidati;

nei seguenti **importi teorici**:

- 950,00 euro;
- 1.220,00 euro per ciascun figlio di età inferiore a tre anni.

Inoltre, è bene tenere in considerazione che la detrazione teorica è aumentata di un importo pari a:

- 400,00 euro, per ogni figlio portatore di handicap ai sensi dell'art. 3 della L. 05/02/1992, n. 104;
- 200,00 euro, per ciascun figlio a partire dal primo, per i contribuenti con più di tre figli a carico.

Ne deriva, tenendo presente quanto precisato, che la situazione delle detrazioni teoriche spettanti per i figli a carico dal 01/01/2014 possono essere così schematizzate:

Numero dei figli a carico	Minori di tre anni	Maggiori di tre anni	Minori di tre anni – portatori di handicap	Maggiori di tre anni – portatori di handicap
1	euro 1.220,00	euro 950,00	euro 1.620,00	euro 1.350,00
2	euro 1.220,00	euro 950,00	euro 1.620,00	euro 1.350,00
3	euro 1.220,00	euro 950,00	euro 1.620,00	euro 1.350,00
Almeno 4	euro 1.420,00	euro 1.150,00	euro 1.820,00	euro 1.550,00

Le detrazioni predette sono, come detto, solamente teoriche in quanto per determinare gli importi effettivamente spettanti è necessario calcolare il rapporto tra 95.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo (RC), e 95.000,00 euro e moltiplicarlo per la detrazione teorica. In presenza di più figli l'importo di 95.000,00 euro deve risultare aumentato, sia al numeratore che al denominatore del rapporto, per ogni figlio successivo al primo, di 15.000,00 euro.

Ad esempio, in caso di:

- **due figli**, l'importo di 95.000,00 euro è aumentato di 15.000,00 euro (110.000,00);
- **tre figli**, l'importo di 95.000,00 euro è aumentato di 30.000,00 euro (125.000,00);

e così di seguito, tenendo in considerazione che l'entità così aumentata deve essere sia considerata con riferimento a tutti i figli, compreso il primo, sia assunta interamente, senza effettuare

alcun ragguaglio al periodo in cui i figli sono a carico, mentre, invece, è necessario ragguagliare l'ammontare della detrazione teorica, eventualmente maggiorato in ragione delle condizioni e del numero dei figli, con riferimento ai mesi in cui il figlio è stato a carico e dell'eventuale ripartizione tra i genitori.

Infatti, ai sensi del comma 4 dell'art. 12 del TUIR, le detrazioni non competono se il rapporto è pari a zero o minore di zero (reddito complessivo uguale o maggiore di euro 95.000,00 aumentato degli ulteriori importi riferiti al numero dei figli) o se il rapporto è uguale a uno (reddito complessivo pari a zero), mentre negli altri casi il risultato si assume nelle prime quattro cifre decimali. Le maggiorazioni spettanti in ragione del numero dei figli (euro 200,00 ed euro 15.000,00) si applicano per l'intero anno, a prescindere dal momento in cui si verifica l'evento che dà diritto alla maggiorazione stessa.

### **Modalità di ripartizione delle detrazioni d'imposta per figli a carico**

Per i **genitori non legalmente ed effettivamente separati**, la detrazione per figli a carico deve necessariamente risultare ripartita, in via normativa, nella misura del 50% ciascuno.

Il criterio secondo cui la detrazione è attribuita ai genitori in egual percentuale può essere derogato nella sola ipotesi in cui i genitori stessi si accordino per attribuire l'intera detrazione a quello dei due che possiede il reddito complessivo di ammontare più elevato.

Attraverso la previsione di tale accordo, si è inteso, in linea di principio, di evitare che, a causa dell'incapienza dell'imposta dovuta da uno dei genitori, il nucleo familiare perda in tutto o in parte il beneficio fiscale previsto per i figli a carico.

È possibile, tuttavia, dar corso all'accordo anche in assenza di tale condizione di "incapienza" poiché la norma, nel consentire l'attribuzione dell'intera detrazione al genitore con il maggior reddito, non vi fa espresso riferimento.

A chiarimento dell'assunto, si ritiene utile far seguire un'esemplificazione numerica.

### **Esempio**

Due figli a carico dei genitori per 12 mesi, di cui il primo maggiore di tre anni e l'altro minore di tre anni.

#### *Prima ipotesi*

Se il reddito del padre ammonta a 35.000,00 euro, competono le seguenti detrazioni teoriche:

- euro 475,00 [(950,00 x 50%)], per il figlio maggiore di tre anni;
- euro 560,00 [(1.120,00 x 50%)], per il figlio minore di tre anni.

Applicando la seguente formula:

$$1.035,00 \times [(110.000,00 - 35.000,00) : 110.000,00] \\ 1.035,00 \times 0,6818$$

si perviene ad individuare la detrazione effettiva di euro 705,66. Allo stesso risultato si perviene se il calcolo della percentuale viene effettuato sul risultato della formula prevista dalla norma:

$$2.070,00 \times [(110.000,00 - 35.000,00) : 110.000,00] \\ 2.070,00 \times 0,6818 = 1.411,326 \\ 1.411,326 \times 50\% = 705,66$$

### *Seconda ipotesi*

Se il reddito della madre ammonta a 28.000,00 euro, competono le seguenti detrazioni teoriche:

- euro 475,00 [(950,00 x 50%)], per il figlio maggiore di tre anni;
- euro 560,00 [(1.120,00 x 50%)], per il figlio minore di tre anni.

Applicando la seguente formula:

$$1.035,00 \times [(110.000,00 - 28.000,00) : 110.000,00] \\ 1.035,00 \times 0,7454 = 771,49$$

Allo stesso risultato si perviene se il calcolo della percentuale viene effettuato sul risultato della formula prevista dalla norma:

$$2.070,00 \times [(110.000,00 - 28.000,00) : 110.000,00] \\ 2.070,00 \times 0,7454 = 1.542,978 \\ 1.542,978 \times 50\% = 771,49$$

I genitori hanno la possibilità di concordare che la detrazione spetti interamente, ad esempio:

- al padre, al quale, pertanto, competono le seguenti detrazioni teoriche:
  - euro 950,00, per il figlio maggiore di tre anni;
  - euro 1.120,00, per il figlio minore di tre anni.

Applicando la seguente formula:

$$2.070,00 \times [(110.000,00 - 35.000,00) : 110.000,00] \\ 2.070,00 \times 0,6818$$

si perviene ad individuare la detrazione effettiva di euro 1.411,33;

- alla madre, alla quale, pertanto, competono le seguenti detrazioni teoriche:
  - euro 950,00, per il figlio maggiore di tre anni;
  - euro 1.120,00, per il figlio minore di tre anni.

Applicando la seguente formula:

$$\frac{2.070,00 \times [(110.000,00 - 28.000,00) : 110.000,00]}{2.070,00 \times 0,7454}$$

si perviene ad individuare la detrazione effettiva di euro 1.542,98.

La detrazione per figli a carico tra i genitori **legalmente ed effettivamente separati o in presenza di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio**, come regola generale, tenendo presente quanto già precisato, spetta, in mancanza di accordo, al genitore affidatario, tenendo in considerazione che:

- in presenza di affidamento congiunto o condiviso, la detrazione deve risultare ripartita, in mancanza di accordo, nella misura del 50% tra i genitori;
- se il genitore affidatario o, in caso di affidamento congiunto, uno dei genitori affidatari, non ha la possibilità di usufruire in tutto o in parte della detrazione, per limiti di reddito, la stessa viene assegnata per intero al secondo genitore, il quale, salvo diverso accordo tra le parti, è tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione o, in caso di affidamento congiunto, pari al 50% della detrazione stessa.

Si è precisato "come regola generale" in quanto la regola base è che la detrazione per figli di cui all'art. 12, comma 1, lett. c) del TUIR prevede la ripartizione al 50% tra i genitori, con delle eccezioni, dettagliatamente disciplinate dalla norma citata e precisamente:

- se un coniuge è a carico dell'altro la detrazione viene riconosciuta al 100% in favore del coniuge che ha l'altro a suo carico;
- se i coniugi si sono preventivamente accordati, la detrazione è fruita al 100% dal genitore che possiede il reddito più elevato.

A tale proposito l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 13/05/2011, n. 20/E (quesito 5.1), ha puntualizzato che in presenza di più figli dei medesimi genitori, l'eventuale

attribuzione della detrazione al genitore con reddito più elevato deve interessare necessariamente tutti i figli (solamente in presenza di figli nati non dai medesimi genitori, la detrazione può essere applicata in misura diversa).

Di conseguenza, in relazione alla possibilità riconosciuta ai genitori separati di accordarsi in riferimento all'attribuzione della detrazione, si ritiene che, al fine di evitare ingiustificate discriminazioni tra:

- genitori separati;
- genitori non separati

le disposizioni in materia di attribuzione della detrazione devono essere interpretate secondo criteri unitari, ravvisabili:

- 1) nella fissazione della detrazione secondo le percentuali prefissate del 50 e del 100%;
- 2) nella possibilità di derogare alle attribuzioni effettuate per legge esclusivamente nei limiti delle predette percentuali.

In pratica:

- **in caso di affidamento del figlio ad uno solo dei genitori**, la detrazione spetta interamente al genitore affidatario salvo la possibilità di un diverso accordo. Tale accordo può essere finalizzato a ripartire la detrazione nella misura del 50% o ad attribuire l'intera detrazione al genitore che ha il reddito più elevato;
- **nell'ipotesi di affidamento congiunto o condiviso**, la detrazione deve risultare ripartita tra i genitori nella misura del 50%, salvo la possibilità di un diverso accordo, il quale, in ogni caso, può avere il contenuto di attribuire l'intera detrazione al genitore che ha il reddito più elevato;

in quanto, al di fuori delle predette ipotesi, le vigenti disposizioni prevedono, in caso di imposta incapiente del genitore che ha diritto alla detrazione, la possibilità di devolvere in favore dell'altro genitore la detrazione non fruita per incapienza, anche parziale, dell'imposta e che quest'ultimo, salvo diverso accordo, deve necessariamente riversare al genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione o, in caso di affidamento congiunto, un importo pari al 50% della detrazione stessa. Al verificarsi di tale condizione, la rinuncia da parte del genitore con imposta incapiente a fruire della detrazione spettante in favore dell'altro non opera automaticamente, ma deve essere portata a conoscenza dell'altro genitore e presuppone un'intesa tra i genitori, i quali devono rendere reciprocamente note le rispettive condizioni reddituali.

La predetta intesa non è obbligatoria e può intervenire solo nel

caso in cui un genitore, non avendo la possibilità di usufruire della detrazione per limiti dell'imposta dovuta, comunichi all'altro la volontà di attribuire la detrazione per l'intera quota. Il riferimento normativo all'impossibilità di "usufruire della detrazione per limite di reddito" si ricollega all'ipotesi in cui il genitore, originariamente destinatario del beneficio riconosciuto per i figli a carico ai sensi dell'art. 12 del TUIR, non possa di fatto fruire in tutto o in parte della detrazione, a causa di un'imposta insufficiente.

Si evidenzia, infine, che l'importo da riversare all'altro genitore è pari al 50 o al 100% della detrazione effettivamente spettante. In relazione ai genitori non coniugati, tenuto conto che la L. n. 54/2006, riguardante i disposti in materia di **separazione dei genitori e affidamento condiviso dei figli**, stabilisce, all'art. 4, comma 2, che le disposizioni si rendono applicabili anche:

- nelle situazioni di scioglimento, di cessazione degli effetti civili o di nullità del matrimonio;
- nei procedimenti relativi ai figli di genitori non coniugati;

si ritiene che trovi applicazione la medesima disciplina delle detrazioni prevista per i figli a carico con riferimento ai genitori separati, qualora siano presenti provvedimenti di affidamento relativi ai figli.

Ne deriva, di conseguenza, che, in assenza di detti provvedimenti, la detrazione deve necessariamente risultare ripartita al 50% tra i genitori, salvo accordo per attribuire la detrazione a quello dei due con il reddito più elevato.

Nelle ipotesi in cui le vigenti disposizioni prevedono la condizione dell'affidamento disgiunto o congiunto per l'assegnazione della detrazione, rispettivamente, nella misura intera o nella misura del 50%, si ritiene che i genitori hanno la possibilità di continuare, salvo diverso accordo, a beneficiare per il figlio maggiorenne e non portatore di handicap della detrazione ripartita nella medesima misura in cui la medesima risultava ripartita nel periodo della minore età del figlio.

A seguito di accordo tra i genitori (separati, non coniugati, non separati) è consentito definire, nel rispetto delle condizioni previste dalla normativa, un'attribuzione della detrazione per figli a carico diversa da quella legale, presupponendo, quindi, che se la detrazione è richiesta da un genitore, l'altro genitore vi abbia rinunciato.

Inoltre, poiché non risulta prevista una particolare forma, in caso di richiesta della detrazione da parte di entrambi i genitori in misura superiore a quella che sarebbe loro consentito, in sede di liquidazione, la detrazione verrà riconosciuta ai due genitori nella misura legale del 50%, presupponendo, salvo prova contraria fornita dagli interessati, l'assenza di uno specifico accordo.

## Nota bene

Sussiste la possibilità da parte dei genitori di fornire la prova dell'accordo e usufruire della detrazione nella misura convenuta, in caso di richiesta da parte dell'Amministrazione in sede di controllo dell'adempimento dichiarativo.

Nell'ipotesi di **coniuge fiscalmente a carico dell'altro**, l'art. 12 del TUIR puntualizza che la detrazione per i figli compete a quest'ultimo per l'intero importo.

Inoltre:

- se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali  
e
- il contribuente non è coniugato e, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato  
o
- se vi sono figli adottivi o affidati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato

per il **primo figlio**, intendendo quello di età anagrafica maggiore tra quelli a carico, si rendono applicabili, se più convenienti, le detrazioni previste per il coniuge a carico.

Ai fini della verifica della convenienza è necessario confrontare la detrazione spettante con riferimento:

- al coniuge;
- al figlio

tenendo presente che, in presenza di più figli, **se risulta più conveniente la detrazione per coniuge a carico rispetto a quella spettante per il figlio**, l'entità delle detrazioni per i figli successivi al primo devono necessariamente essere calcolate tenendo conto del numero di tutti i figli a carico, compreso il primo. A chiarimento dell'assunto, si fanno seguire due esemplificazioni numeriche.

## Esempi

### Caso 1

Genitore con tre figli maggiori di tre anni, a carico per l'intero anno, in assenza di coniuge e con un reddito presunto di euro 30.000,00.

### *Soluzione*

- *La detrazione per il primo figlio sarà pari a euro 722,00, reventiente dal seguente conteggio:*

$$950,00 \times [(95.000,00 + 30.000,00) - 30.000,00] : \\ (95.000,00 + 30.000,00)$$

- *La detrazione effettiva per il coniuge* (tenendo presente che ai sensi dell'art. 12 del TUIR compete nella misura di 690,00 euro, in quanto il reddito complessivo risulta superiore a 15.000,00 euro, ma non a 40.000,00 euro, oltre al riconoscimento dell'incremento di 20,00 euro, in quanto il reddito complessivo è superiore a 29.200,00 euro, ma non a 34.700,00 euro), invece, risulterà pari a euro 710,00, come risulta dal seguente calcolo:

$$[690,00 + 20,00]$$

Il genitore ha la possibilità di beneficiare della detrazione:

- di euro 722,00, per il primo figlio;
- di euro 1.444,00, per gli altri due figli.

Tale ultimo importo si ricava mediante il seguente calcolo:

$$(2 \times 950,00) \times [(95.000,00 + 30.000,00) - 30.000,00] : \\ (95.000,00 + 30.000,00) \\ 1.900,00 \times 0,7600 = 1.444,00$$

### Caso 2

Genitore con tre figli maggiori di tre anni a carico per l'intero anno, di cui il maggiore portatore di handicap, in assenza di coniuge e con un reddito presunto di euro 30.000,00.

### *Soluzione*

- *La detrazione per il primo figlio* sarà pari a euro 1.026,00, reventiente dal seguente conteggio:

$$1.350,00 \times [(95.000,00 + 30.000,00) - 30.000,00] : \\ (95.000,00 + 30.000,00) \\ 1.350,00 \times 0,7600$$

- *La detrazione effettiva per il coniuge* (tenendo presente che ai sensi dell'art. 12 del TUIR compete nella misura di 690,00 euro, in quanto il reddito complessivo risulta superiore a 15.000,00 euro, ma non a 40.000,00 euro, oltre al riconoscimento dell'incremento di 20,00 euro, in quanto il reddito complessivo è superiore a 29.200,00 euro, ma non a 34.700,00 euro), invece, risulterà pari a euro 710,00, come risulta dal seguente calcolo:

$$[690,00 + 20,00]$$

Il genitore ha la possibilità di beneficiare della detrazione:

- di euro 1.026,00, per il primo figlio;
- di euro 1.444,00, per gli altri due figli.

Tale ultimo importo si ricava mediante il seguente calcolo:

$$(2 \times 950,00) \times \left[ \frac{(95.000,00 + 30.000,00) - 30.000,00}{(95.000,00 + 30.000,00)} \right] : \\ 1.900,00 \times 0,7600 = 1.444,00$$

### Calcolo dell'effettiva detrazione per altri familiari a carico

Ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. d), del TUIR, compete una detrazione pari a 750,00 euro, da ripartire pro-quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione, per ogni altra persona indicata nell'art. 433 c.c. che conviva con il contribuente o che percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

L'entità della detrazione predetta è, ovviamente, teorica, in quanto per individuarne l'effettivo ammontare è necessario calcolare il rapporto tra euro 80.000,00, diminuito del reddito complessivo (RC), e euro 80.000,00 (Tavola n. 5).

Tavola n. 5 – Detrazioni per altri familiari a carico

Detrazione annua	Formola di calcolo
euro 750,00	$[(80.000,00 - \text{Reddito complessivo}) : 80.000,00]$

N.B.: L'entità "teorica" di 750,00 euro annui deve necessariamente risultare ripartita pro-quota tra tutti coloro che ne hanno effettivo diritto (cioè in misura uguale tra i soggetti aventi diritto).

Tale calcolo, come si evince anche dalla Tavola n. 5, è espresso dalla seguente formola:

$$750,00 \times (80.000,00 - \text{RC}) : 80.000,00$$

Il comma 4 dell'art. 12 citato, stabilisce, inoltre, che:

- **le detrazioni non competono**, se il rapporto è pari o minore di zero o è uguale a uno;
- **le detrazioni competono**, se il rapporto è diverso dai parametri predetti, tenendo in considerazione che deve essere assunto il risultato corrispondente alle prime quattro cifre decimali.

Ne deriva, di conseguenza, che se il reddito complessivo risulta:

- uguale a euro 80.000,00, il rapporto è uguale a "0", e, quindi, non spetta alcuna detrazione;

- maggiore di euro 80.000,00, il rapporto è inferiore a "0", e, quindi, non compete alcuna detrazione;
- uguale a euro 0,00 (zero), il rapporto è uguale a "1", e, quindi, non spetta alcuna detrazione;
- maggiore di euro 0,00 (zero) e minore di euro 80.000,00, l'importo della detrazione teorica (750,00 euro) deve essere moltiplicato per il risultato del rapporto, utilizzando le prime quattro cifre decimali.

In presenza di più soggetti che hanno diritto alla detrazione, la stessa deve necessariamente risultare ripartita "pro-quota", anche se si ritiene che la locuzione "pro-quota" debba essere ritenuta pari alla ripartizione in misura uguale tra gli aventi diritto, cioè i soggetti che hanno effettivamente sostenuto il carico risultante dalla convivenza o dall'erogazione di un assegno alimentare non risultante da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

### 1.3.3 Altre detrazioni

#### Calcolo dell'effettiva spettanza delle altre detrazioni

L'art. 13 del TUIR prevede specifiche detrazioni dall'imposta lorda di importo variabile in funzione della tipologia di reddito posseduto e dell'ammontare del reddito complessivo, che, ovviamente, è comprensivo del reddito derivante dalla casa di abitazione.

Le cosiddette "altre detrazioni", che sono fissate secondo importi cosiddetti "teorici", spettano effettivamente nella misura risultante da una formula matematica che consente di determinare importi decrescenti al crescere del reddito complessivo dell'avente diritto, fino ad annullarsi del tutto se il reddito complessivo risulta di entità superiore ai 55.000,00 euro. Detto art. 13 prevede specifiche:

- a) detrazioni per i titolari di redditi di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati**, stabilendo che se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di lavoro dipendente, ad esclusione dei redditi di pensione (di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), TUIR) o assimilati a quelli di lavoro dipendente (di cui all'art. 50, comma 1, lett. a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), TUIR), compete una detrazione dall'imposta lorda rapportata al periodo di lavoro nell'anno e graduata in relazione all'ammontare del reddito complessivo.

In particolare, per quanto riguarda i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, possono beneficiare della detrazione per lavoro dipendente:

- i soci di cooperative di produzione e lavoro e delle altre cooperative (di cui all'art. 50, comma 1, lett. a), del TUIR, sempre che il rapporto, diverso da quello associativo, intercorrente con la cooperativa, sia di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa);
- i lavoratori che percepiscono indennità da terzi in relazione a prestazioni rese in connessione alla loro qualità di lavoratori dipendenti (art. 50, comma 1, lett. b), del TUIR);
- i percettori di borse di studio, di premi o di sussidi corrisposti per fini di studio o di addestramento professionale (art. 50, comma 1, lett. c), del TUIR);
- i collaboratori coordinati e continuativi (art. 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR);
- i sacerdoti (art. 50, lett. d), del TUIR);
- i titolari di trattamenti pensionistici erogati dalla previdenza complementare (art. 50, lett. h-bis), del TUIR);
- i lavoratori impiegati in attività socialmente utili (art. 50, lett. l), del TUIR).

L'entità della detrazione per lavoro dipendente è pari a:

- 1.880,00 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 8.000,00 euro, tenendo, in ogni caso, presente che l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690,00 euro per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato e a 1.380,00 euro per i rapporti a tempo determinato, il che significa che tali misure minime competono a prescindere dal risultato del calcolo di ragguaglio al periodo di spettanza nell'anno;
- 978,00 euro, aumentata del prodotto tra 902,00 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo (RC), e 20.000,00 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 8.000,00 euro ma non a 28.000,00 euro;
- 978,00 euro, rapportata al quoziente emergente dal rapporto tra 55.000,00 euro diminuito del reddito complessivo (RC), il tutto diviso per 27.000,00 euro, qualora l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 28.000,00 euro, fino a 55.000,00 euro.

### **Esempio**

Nell'ipotesi di rapporto di lavoro di durata di 306 giornate, dal 1° marzo al 31 dicembre, a fronte di un reddito di

10.000,00 euro, la detrazione spettante sarà espressa dalla seguente formula:

$$(978,00 : 365 \times 306) + [(902,00 : 365 \times 306) \times (28.000,00 - 10.000,00) : 20.000,00] = \\ = 819,91 + [756,20 \times 0,9000] = 1.500,49$$

Al medesimo risultato si giunge rapportando il risultato finale:

$$978,00 + [902,00 \times (28.000,00 - 10.000,00) : 20.000,00] = \\ = 978,00 + [902,00 \times 0,9000] = 1.789,80 \\ 1.789,80 : 365 \times 306 = 1.500,49$$

Si ritiene utile puntualizzare che le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e assimilati devono essere rapportate al periodo di lavoro nell'anno, sia per i rapporti di lavoro indeterminato, sia per quelli a tempo determinato, per cui, di conseguenza, i giorni per i quali compete la detrazione coincidono con quelli che hanno dato diritto alla retribuzione assoggettata alla ritenuta alla fonte (ovvero: n. gg. lavoro dipendente/365).

Pertanto, nel numero di giorni relativamente ai quali deve risultare calcolata la detrazione si devono, in ogni caso, comprendere le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, mentre devono essere esclusi e, quindi, sottratti i giorni per i quali non spetta alcuna retribuzione. Inoltre, è opportuno tenere in considerazione che:

- nessuna riduzione delle detrazioni deve essere effettuata in caso di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro, come, a titolo meramente indicativo, in presenza di part-time orizzontale, verticale o ciclico e/o di giornate di sciopero;
- ai fini dell'attribuzione delle detrazioni in argomento, l'anno deve essere sempre assunto come composto di 365 giorni, anche quando è bisestile;
- in presenza di più redditi di lavoro dipendente, nell'individuazione del numero dei giorni per i quali spettano le detrazioni, i giorni compresi in eventuali periodi contemporanei devono essere computati una sola volta;
- le detrazioni spettanti, in caso di reddito complessivo non superiore a euro 8.000,00, nella misura di 690,00 euro, per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato e di 1.380,00 euro, per i rapporti a tempo determinato, non devono essere rapportate al periodo di lavoro;

- il soggetto che si trova nella possibilità astratta di fruire di più di una delle detrazioni minime, ha la possibilità di scegliere di applicare quella favorevole, in quanto le stesse non sono cumulabili tra loro né con quelle minime previste per i pensionati, né con quelle previste per i redditi diversi (di cui al comma 5 dell'art. 13 del TUIR);

**b) detrazioni per i titolari di redditi di pensione**, in relazione all'età che viene individuata in due categorie e cioè soggetti con più o meno di 75 anni di età.

In particolare:

- *per i pensionati con meno di 75 anni di età*, se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di pensioni di ogni genere e/o di assegni ad esse equiparati, spetta una detrazione dall'imposta lorda rapportata al periodo di pensione nell'anno, tenendo presente che nell'ipotesi di coesistenza nello stesso periodo d'imposta di redditi di lavoro dipendente e di redditi di pensione, la non cumulabilità delle rispettive detrazioni deve essere intesa in relazione alle medesime giornate in cui si svolge il rapporto di lavoro e viene percepita la pensione.

La detrazione spettante è pari a:

- 1.725,00 euro, se il reddito complessivo non supera 7.500,00 euro, tenendo, in ogni caso, presente che l'ammontare di quella effettivamente spettante, non può essere inferiore a 690,00 euro. In pratica, detta misura minima compete a prescindere dal risultato del calcolo di ragguglio al periodo di spettanza nell'anno;
- 1.255,00 euro, aumentata del prodotto tra 470,00 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo (RC), e 7.500,00 euro, se l'ammontare del reddito è superiore a 7.500,00 euro, ma non a 15.000,00 euro.

Per determinare la detrazione spettante, in concreto, è necessario applicare la seguente formula:

$$1.255,00 + [470,00 \times (15.000,00 - RC) : 7.500,00]$$

tenendo presente che:

- l'importo della parentesi quadra, da aggiungere a euro 1.255,00, decresce al crescere del reddito;
- gli ammontari di 1.255,00 e di 470,00 euro devono

necessariamente essere rapportati al periodo di pensione nell'anno.

Inoltre se il reddito è superiore a 15.000,00 e fino a 55.000,00, la formula per la detrazione sopra riportata (per i soggetti al di sotto dei 75 anni d'età) si modifica come segue:  $1.255,00 \times (55.000,00 - RC) : 40.000,00$ , il tutto da rapportare poi al periodo di pensione dell'anno.

### Esempio

In caso di pensione erogata per una durata di 31 giornate, dal 1° al 31 dicembre, a fronte di un reddito di 10.000,00 euro, la detrazione sarà espressa dalla seguente formula:

$$(1.255,00 : 365 \times 31) + [(470,00 : 365 \times 31) \times (15.000,00 - 10.000,00) : 7.500,00] \\ 106,59 + [39,92 \times 0,6666] = 133,20$$

Al medesimo risultato si giunge rapportando il risultato finale:

$$1.255,00 + [470,00 \times (15.000,00 - 10.000,00) : 7.500,00] \\ 1.255,00 + [470,00 \times 0,6666] = 1.568,30 \\ 1.568,30 : 365 \times 31 = 133,20$$

1.255,00 euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000,00 euro ma non a 55.000,00 euro, nel qual caso, la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo (RC), e l'importo di 40.000,00 euro.

Per determinare la detrazione spettante è necessario applicare la seguente formula:

$$1.255,00 \times (55.000,00 - RC) : 40.000,00$$

tenendo in considerazione che l'entità di 1.255,00 euro deve essere rapportata al periodo di erogazione della pensione nell'anno.

### Esempio

In caso di pensione erogata per di 306 giornate, dal 1° marzo al 31 dicembre, a fronte di un reddito di 20.000,00 euro, la detrazione risulta espressa dalla seguente formula:

$$(1.255,00 : 365 \times 306) \times [(55.000,00 - 20.000,00) : 40.000,00] \\ 1052,13 \times 0,8750 = 920,61$$

Al medesimo risultato si giunge rapportando il risultato

finale:

$$\begin{aligned} & 1.255,00 \times [(55.000,00 - 20.000,00) : 40.000,00] \\ & 1.255,00 \times 0,8750 = 1.098,13 \\ & 1.098,13 : 365 \times 306 = 920,62 \end{aligned}$$

tenendo, in ogni caso presente, che se il risultato dei rapporti indicati ai due punti precedenti è maggiore di zero, lo stesso deve essere assunto nelle prime quattro cifre decimali;

*Pensionati con età uguale o superiore a 75 anni (compiuti alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di adempimento dichiarativo)*

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di pensione, compete una detrazione dall'imposta lorda rapportata al periodo di pensione nell'anno e non cumulabile con quella prevista per lavoro dipendente.

In concreto, detta detrazione è pari a:

- 1.783,00 euro, se il reddito complessivo non supera 7.750,00 euro, tenendo in considerazione, in ogni caso, che l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 713,00 euro e che detta entità minima compete a prescindere dal risultato del calcolo di ragguaglio al periodo di spettanza nell'anno;
- 1.297,00 euro, aumentata del prodotto tra 486,00 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo (RC), e 7.250,00 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 7.750,00 euro ma non a 15.000,00 euro. Per determinare la detrazione spettante occorre applicare la seguente formula:

$$1.297,00 + [486,00 \times (15.000,00 - RC) : 7.250,00]$$

- 1.297,00 euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000,00 euro ma non a 55.000,00 euro, nel caso, la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo (RC), e l'importo di 40.000,00 euro. Per determinare la detrazione spettante occorre applicare la seguente formula:

$$1.297,00 \times [(55.000,00 - RC) : 40.000,00]$$

tenendo presente che:

- se il risultato dei rapporti indicati ai due punti precedenti è maggiore di zero, lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali;
- le detrazioni devono risultare rapportate al periodo di pensione nell'anno e, quindi, al numero dei giorni che hanno dato diritto all'erogazione dei trattamenti pensionistici;
- in relazione del principio di unità del periodo d'imposta, la maggiore detrazione si rende applicabile a partire dall'inizio dell'anno in cui il pensionato compie i 75 anni;
- le detrazioni spettanti nella misura di 690,00 euro per i pensionati di età inferiore a 75 anni e di 713,00 euro per i pensionati di età uguale o superiore a 75 anni non devono essere rapportate al periodo di pensione, in quanto le stesse non sono cumulabili tra di loro, né con quelle minime previste per i lavoratori dipendenti pensionati, né con quelle previste per i redditi diversi;
- il soggetto che si viene a trovare nella possibilità astratta di fruire di più di una delle predette detrazioni minime, ha la possibilità di scegliere l'applicazione di quella più favorevole.

## 1.4 Gli oneri deducibili dal reddito (art. 10)

### Art. 10, 1° c., lettera a

<b>Tipo di onere</b>	Canoni, livelli, censi e altri oneri dovuti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Sono deducibili gli oneri che gravano sui redditi dei terreni e/o sui fabbricati indicati in dichiarazione, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza dell'autorità giudiziaria, con esclusione dei contributi agricoli unificati.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100%, purché la spesa risulti documentata da ricevute, bollettini postali che attestanti il pagamento.
<b>Esclusioni</b>	Per i contributi agricoli unificati, la quota riferita a eventuali dipendenti.

### Art. 10, 1° c., lettera b

<b>Tipo di onere</b>	Spese mediche e di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione sostenute dai portatori di handicap.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	La deducibilità è ammessa anche se le spese sono state sostenute a favore del coniuge, figli, genitori, generi e nuore, suoceri, fratelli e sorelle, anche non a carico.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100% purché la spesa risulti documentata da fattura o scontrino fiscale (cosiddetto parlante) in cui devono essere specificati la natura, qualità e la quantità del prodotto acquistato nonché il codice fiscale del destinatario.

**Art. 10, 1° c., lettera c**

<b>Tipo di onere</b>	Assegni periodici corrisposti al coniuge, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Resta esclusa, quindi, la possibilità di dedurre assegni corrisposti volontariamente dal coniuge al fine di sopperire alla mancata indicazione da parte del Tribunale di meccanismi di adeguamento dell'assegno di mantenimento (Risoluzione 19/11/2008 n. 448).
<b>Misura massima di deduzione</b>	100%, ma esclusivamente i versamenti periodici effettuati al coniuge, anche se residente all'estero, a seguito di separazione legale ed effettiva (non di fatto), di scioglimento o annullamento del matrimonio, o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura indicata nel provvedimento dell'autorità giudiziaria.
<b>Esclusioni</b>	Assegni destinati al mantenimento dei figli (se non è quantificata la quota di attribuzione ai figli separatamente dal coniuge, la deduzione si considera pari al 50 % indipendentemente dal numero dei figli - Circolare 12/5/2000, n. 95, risposta 1.5.2).

**Art. 10, 1° c., lettera d**

<b>Tipo di onere</b>	Assegni periodici corrisposti in forza di testamento o di donazione modale.	Assegni alimentari al coniuge, figli, genitori, generi e nuore, suoceri, fratelli e sorelle.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	-	Nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100%	-
<b>Esclusioni</b>	Le persone obbligate sono indicate nell'art. 433 del codice civile.	Il riferimento è ai familiari di cui all'art. 433 c.c..

**Art. 10, 1° c., lettera d-bis**

<b>Tipo di onere</b>	Somme assoggettate a tassazione (anche separata) restituite al soggetto erogatore se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100%

**Art. 10, 1° c., lettera e 1**

<b>Tipo di onere</b>	Contributi previdenziali e assistenziali obbligatori.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Obbligatori significa versati in base a disposizioni di legge.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100%
<b>Esclusioni</b>	Gli oneri sono deducibili anche se sostenuti per familiari a carico (Circolare 12/6/2002 n. 50). Sono altresì deducibili nei periodi d'imposta in cui i termini di versamento sono sospesi in conseguenza di calamità pubbliche (D.L. 223/2006 art. 36, comma 32 e Circolare 4/8/2006 n.28, paragrafo 41).

**Art. 10, 1° c., lettera e 2**

<b>Tipo di onere</b>	Contributi facoltativi versati alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza; sono compresi i contributi per la ricongiunzione di periodi assicurativi, i riscatti per gli anni di laurea e i contributi versati al fondo delle casalinghe.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Sono deducibili anche se versati a favore dei familiari a carico.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100%
<b>Esclusioni</b>	Le somme versate all'INPS per ottenere l'abolizione del divieto di cumulo tra pensione di anzianità e di attività di lavoro e quelle relative alla regolarizzazione dei periodi pregressi non possono essere considerati come contributi previdenziali obbligatori o facoltativi in quanto non generano una prestazione futura da parte dell'istituto previdenziale, ma costituiscono una sorta di autorizzazione necessaria per superare il divieto di cumulo ovvero una regolarizzazione per aver violato il divieto negli anni passati (Circolare 10/6/2004 n. 24, risposta 7).

**Art. 10, 1° c., lettera e 3**

<b>Tipo di onere</b>	Contributi previdenziali e assistenziali versati per gli addetti ai servizi domestici e all'assistenza personale o familiare.
<b>Misura massima di deduzione</b>	Fino a euro 1.549,37.
<b>Esclusioni</b>	Sono deducibili i contributi previdenziali ed assistenziali versati per gli addetti ai servizi domestici ed all'assistenza personale o familiare (es.: colf, baby-sitter e assistenti delle persone anziane) fino all'importo massimo previsto (Circolare 16/11/2000, n. 207, punto 1.5.1). Gli importi sono rilevabili dai versamenti all'INPS effettuati nel corso del periodo d'imposta oggetto di adempimento dichiarativo.

**Art. 10, 1° c., lettera e-bis**

<b>Tipo di onere</b>	Contributi versati alle forme pensionistiche complementari e contributi e premi versati alle forme pensionistiche individuali, previste dal decreto legislativo 21/04/1993, n. 124. Sono deducibili anche se versati a favore dei familiari a carico, nel limite non dedotto dal contribuente.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Per i limiti dei redditi da lavoro dipendente, si veda l'articolo 8 del D.Lgs. 5/12/2005 n. 252. Dal 1° gennaio 2007, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 5/12/2005, n. 252, il limite di deducibilità ordinario è di euro 5.164,57 (sono stati eliminati il limite di deducibilità pari al 12% del reddito complessivo e, in presenza di redditi di lavoro dipendente, il limite del doppio della quota di TFR destinato alla previdenza complementare).
<b>Misura massima di deduzione</b>	Fino a un massimo di euro 5.164,57. Ai fini del computo del predetto limite, si deve tener conto non solo di tutti i versamenti che affluiscono alle forme pensionistiche, collettive e individuali, ma anche delle quote accantonate dal datore di lavoro ai fondi di previdenza di cui all'articolo 105, comma 1, del TUIR, ovvero degli accantonamenti ai fondi "interni", istituiti ai sensi dell'articolo 2117 del codice civile, se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti.
<b>Esclusioni</b>	Gli eventuali contributi che non sono stati dedotti, compresi quelli eccedenti il limite di 5.164,57 euro, devono essere comunicati, entro il 31/12 dell'anno successivo, alla forma pensionistica complementare di adesione, al fine di permettere al fondo di individuare la quota di prestazione che non dovrà essere tassata.

### Art. 10, 1° c., lettera e ter

<b>Tipo di onere</b>	Contributi versati ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale.
<b>Misura massima di deduzione</b>	Fino ad un massimo di euro 3.615,20.

### Art. 10, 1° c., lettera f

<b>Tipo di onere</b>	Somme corrisposte ai dipendenti chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100%

### Art. 10, 1° c., lettera g

<b>Tipo di onere</b>	Contributi, donazioni e oblazioni a favore delle organizzazioni non governative riconosciute idonee, che operano nel campo della cooperazione con i Paesi in via di sviluppo.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Si veda l'art. 28 della legge 26/02/1987, n. 49. Per le organizzazioni riconosciute idonee si consulti il sito <a href="http://www.esteri.it">www.esteri.it</a> .
<b>Misura massima di deduzione</b>	Fino al 2% del reddito complessivo dichiarato.

### Art. 10, 1° c., lettera h

<b>Tipo di onere</b>	Indennità per perdita dell'avviamento, corrisposta per disposizioni di legge al conduttore, in caso di cessazione della locazione di immobili urbani, adibiti a usi diversi da quello di abitazione.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100%
<b>Esclusioni</b>	La spesa deve essere documentata dal bonifico ovvero dalla ricevuta rilasciata dal soggetto che ha ricevuto la somma.

### Art. 10, 1° c., lettera i e

<b>Tipo di onere</b>	Erogazioni liberali in denaro a favore di istituzioni religiose.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa Cattolica italiana;</li> <li>- Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del 7° giorno, per il sostentamento dei ministri di culto e dei missionari e specifiche esigenze di culto e di evangelizzazione;</li> <li>- Ente morale "Assemblee di Dio in Italia", per il sostentamento dei ministri di culto e per esigenze di culto, di cura delle anime e di amministrazione ecclesiastica;</li> <li>- Chiesa Valdese, Unione delle Chiese metodiste e valdesi per fini di culto, istruzione e beneficenza che le sono propri e per i medesimi fini delle Chiese e degli enti facenti parte dell'ordinamento valdese;</li> <li>- Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia per fini di culto, istruzione e beneficenza che le sono proprie per i medesimi fini delle Chiese e degli enti aventi parte nell'Unione;</li> <li>- Chiesa Evangelica Luterana in Italia e Comunità a essa collegate per fini di sostentamento dei ministri di culto e per specifiche esigenze di culto e di evangelizzazione;</li> <li>- Unione delle Comunità ebraiche italiane (compresi i contributi annuali);</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sacra arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale, degli enti da essa controllati e delle comunità locali, per i fini di culto, istruzione, assistenza e beneficenza;</li> <li>- Ente patrimoniale della Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni per attività di religione o di culto, per attività dirette alla predicazione del Vangelo, celebrazione di riti e cerimonie religiose, svolgimento dei servizi di culto, attività missionarie e di evangelizzazione, educazione religiosa, cura delle necessità delle anime, rimborso delle spese dei ministri di culto e dei missionari;</li> <li>- Chiesa Apostolica in Italia e degli enti ed opere da essa controllati, per i fini di culto, istruzione, assistenza e beneficenza;</li> <li>- Unione Buddhista Italiana e degli organismi civilmente riconosciuti da essa rappresentati, per il sostentamento dei ministri di culto e le attività di religione o di culto;</li> <li>- Unione Induista Italiana e degli organismi civilmente riconosciuti da essa rappresentati, per il sostentamento dei ministri di culto, le esigenze di culto e le attività di religione o di culto.</li> </ul>
<b>Misura massima di deduzione</b>	<p>Per ciascuna erogazione, la deduzione massima è di euro 1.032,91, purché siano effettuate esclusivamente a favore delle Istituzioni religiose espressamente previste e siano documentate tramite:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ricevute di versamento in conto corrente postale;</li> <li>- quietanze liberatorie;</li> <li>- ricevute dei bonifici bancari;</li> <li>- estratto conto della carta di credito.</li> </ul>
<b>Esclusioni</b>	<p>Con la Circolare 23/4/2010 n. 21, risposta 4.1, l'Agenzia delle Entrate, ha ritenuto altresì valide le ricevute rilasciate dai responsabili di Chiese ed Enti Valdesi, purché rilasciate su appositi stampati da questi predisposti e numerati. Detti stampati devono contenere il numero progressivo dell'attestazione o certificazione, cognome, nome e comune di residenza del donante, l'importo dell'erogazione liberale, la causale dell'erogazione liberale. L'attestazione o certificazione può essere rilasciata e sottoscritta, oltre che dal legale rappresentante della Tavola valdese, anche da soggetti incaricati dalla Tavola valdese presso le chiese facenti parte dell'Unione delle Chiese metodiste e valdesi.</p>

### Art. 10, 1° c., lettera l-bis

<b>Tipo di onere</b>	Spese sostenute dai genitori adottivi per l'espletamento della procedura di adozione.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Ai sensi della L. 4 maggio 1983, n. 184.
<b>Misura massima di deduzione</b>	Fino al 50% (il 50% delle spese sostenute dai genitori adottivi per le pratiche di adozione di minori stranieri deve essere documentato con certificazione dell'ammontare complessivo della spesa da parte dell'ente autorizzato che ha ricevuto l'incarico di curare la procedura di adozione).

### Art. 10, 1° c., lettera l-ter

<b>Tipo di onere</b>	Erogazioni liberali in denaro per il pagamento degli oneri difensivi dei soggetti ammessi al patrocinio gratuito a spese dello Stato.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100%
<b>Esclusioni</b>	Per evitare l'esclusione è necessario che la spesa risulti documentata dalla ricevuta relativa al versamento effettuato.

**Art. 10, 1° c., lettera l-quater**

<b>Tipo di onere</b>	Erogazioni liberali in denaro a favore di università, fondazioni universitarie (art. 59, c. 3, L. 23/12/2000, n. 388) e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'Istruzione, dell'università e della ricerca, compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, e degli enti parco regionali e nazionali.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione 7/7/2010 n. 68 ha precisato che le aziende ospedaliero-universitarie, in forza della loro partecipazione alla realizzazione delle finalità istituzionali delle università, possano essere ricondotte tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali deducibili dal reddito complessivo delle persone fisiche, ai sensi dell'art.10, comma 1, lettera l-quater, del TUIR.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100% delle erogazioni liberali in denaro a favore di enti universitari, di ricerca pubblica e di quelli vigilati, nonché degli enti parco regionali e nazionali. La documentazione è costituita dal versamento bancario o postale, nonché sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D.Lgs. n.241/97 (Bancomat, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari).

**Art. 10 comma 3-bis**

<b>Tipo di onere</b>	Reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, compreso quello delle pertinenze (in pratica il reddito, che deve essere dichiarato tra i redditi dei fabbricati, è annullato da questa deduzione).
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	È considerata abitazione principale quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari, dimorano abitualmente.
<b>Misura massima di deduzione</b>	100% della rendita catastale che concorre a formare il reddito. La deduzione va rapportata al periodo dell'anno durante il quale sussiste la destinazione ad abitazione principale e in proporzione alla quota di possesso di tale unità.
<b>Esclusioni</b>	Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata.

**D.L. 14/3/2005 n. 35 conv. in L. 14/5/2005 n. 80 - Art. 14, commi 1, 2, 3, 4, 5, 6**

<b>Tipo di onere</b>	Liberalità in denaro o in natura, erogate da persone, fisiche o da enti soggetti a IRES, in favore di: <ul style="list-style-type: none"> <li>- ONLUS (di cui all'art. 10, commi 1, 8 e 9, D.Lgs. 4/12/1997, n. 460);</li> <li>- associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale (art. 7, c. 1 e 2, L. 7/12/2000, n. 383);</li> <li>- fondazioni e associazioni riconosciute con oggetto statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico.</li> </ul>
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Presupposti per la deduzione: l'ente beneficiario deve tenere le scritture contabili atte a rappresentare, con completezza e analiticità, le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, deve predisporre, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria. Sono previste sanzioni fino al 200% della maggiore imposta dovuta qualora la deduzione non spetti, anche con riferimento ai requisiti richiesti al beneficiario dell'erogazione.
<b>Misura massima di deduzione</b>	10% del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.
<b>Esclusioni</b>	La deduzione non è cumulabile con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.

## 1.5 Gli oneri detraibili dalle imposte (art. 15)

### Condizioni per la detrazione

Si possono detrarre se il pagamento è avvenuto nel periodo d'imposta, purché la spesa non sia deducibile nella determinazione dei singoli redditi conseguiti e sia stata sostenuta nell'interesse proprio o, nei casi previsti, nell'interesse dei familiari a carico. Le spese mediche, le spese di istruzione e le assicurazioni per rischio di morte o invalidità permanente possono essere detratte anche per i familiari a carico.

Tutti gli oneri devono essere documentati, tuttavia i documenti non devono essere allegati alla dichiarazione, ma devono essere conservati per tutto il periodo durante il quale l'amministrazione finanziaria ha la possibilità di richiederli in visione (entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione cui si riferiscono).

### Detrazioni del 19%

#### (redditi 2015 – dichiarazione modello Unico 2016)

#### Art. 15, 1° c., lettera a

<b>Tipo</b>	Interessi passivi su prestiti o mutui agrari di ogni specie.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Sono deducibili anche gli oneri accessori (tasse, commissioni e provvigioni) e le quote di rivalutazione, dipendenti da clausole di indicizzazione.
<b>Misura massima</b>	Il costo sostenuto, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati.

#### Art. 15, 1° c., lettera b

<b>Tipo</b>	Interessi passivi su mutui garantiti da ipoteca sugli immobili, contratti dall'1/1/1993, per acquisti di fabbricati da destinare ad abitazione principale. Sono deducibili anche gli oneri accessori (tasse, commissioni e provvigioni) e le quote di rivalutazione, dipendenti da clausole di indicizzazione. Abitazione principale: è quella ove il contribuente o i suoi familiari (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado) dimorano abitualmente.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	L'immobile deve essere adibito ad abitazione principale (anche di un familiare) entro un anno dall'acquisto, che deve avvenire nell'anno antecedente o successivo alla stipulazione del mutuo. Se l'immobile è locato, entro tre mesi va notificato l'atto di intimazione di licenza di sfratto per finita locazione ed entro un anno dal rilascio, deve essere adibito ad abitazione principale.
<b>Misura massima</b>	Fino a euro 3.615,20 per l'anno 2007; successivamente fino a euro 4.000 di costo sostenuto, da suddividere in caso di cointestazione da parte dei coniugi. Se un coniuge è a carico dell'altro, tutta la detrazione è usufruibile da quest'ultimo.

#### Art. 15, 1° c., lettera b

<b>Tipo</b>	Interessi passivi su mutui garantiti da ipoteca sugli immobili, contratti prima dell'1/1/1998.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Relativi all'acquisto dell'abitazione da adibire ad abitazione principale.

<b>Misura massima</b>	Fino a euro 3.615,20 per l'anno 2007; successivamente euro 4.000 per ciascun coniuge cointestatario.
-----------------------	--

**Art. 15, 1° c., lettera b**

<b>Tipo</b>	Interessi passivi su mutui garantiti da ipoteca sugli immobili, contratti prima dell'1/1/1998.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Relativi all'acquisto di immobili diversi da quelli da adibire ad abitazione principale.
<b>Misura massima</b>	Fino a euro 2.065,83 di costo sostenuto.

**Art. 15, 1° c., lettera b**

<b>Tipo</b>	Interessi passivi su mutui garantiti da ipoteca sugli immobili, contratti dall' 1/1/1998, per costruire o per interventi di ristrutturazione particolare dell'unità immobiliare da destinare ad abitazione principale. Costruzione e interventi di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'art. 31, comma 1, lettera d, della L. 5 agosto 1978, n. 457 (vale a dire gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi attraverso un insieme sistematico di opere che possono portare a un organismo in tutto o in parte diverso dal precedente, ecc.).
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Condizioni: - il mutuo deve essere stipulato non oltre sei mesi prima o dopo la data di inizio dei lavori di costruzione; - l'immobile deve essere adibito ad abitazione principale del contribuente o dei familiari entro sei mesi dal termine dei lavori di costruzione; - il contratto di mutuo deve essere stipulato dal soggetto che avrà il possesso dell'unità immobiliare a titolo di proprietà o di altro diritto reale.
<b>Misura massima</b>	Fino a euro 2.582,28 di costo sostenuto, da suddividere in caso di contitolarità da parte dei coniugi.

**Art. 15, 1° c., lettera c**

<b>Tipo</b>	Spese sanitarie. La detrazione è ammessa anche nel caso in cui le spese sanitarie vengano rimborsate dalle assicurazioni, purché il premio di assicurazione non sia detraibile dall'imposta o deducibile dal reddito (per esempio in caso di assicurazioni private, il cui premio non è mai deducibile) o purché i premi, pur essendo versati da altri, concorrono a formare il reddito, salvo che il datore di lavoro ne abbia riconosciuto la detrazione in sede di ritenuta. Spese sanitarie relative a patologie esenti dalla spesa sanitaria pubblica: fino a una spesa di euro 6.197,48 sono detraibili anche se sostenute nell'interesse dei familiari non fiscalmente a carico, per la parte che non trova capienza nell'imposta da questi ultimi dovuta. Per i portatori di handicap sono previste spese particolari, interamente deducibili (deambulazione, locomozione, sollevamento, sussidi tecnici e informatici rivolti a facilitare la loro autosufficienza e integrazione).
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Spese fatturate da un medico anche generico; le spese specialistiche, quelle sostenute per prestazioni chirurgiche, per ricoveri (esclusi i costi dell'ambulanza), per operazioni chirurgiche o degenze (escluso telefono, televisione, comfort di lusso), per le analisi, le spese per il trapianto di organi, le spese di assistenza specifica rese da infermiere o da personale specializzato; le spese per l'acquisto di medicinali, l'acquisto o l'affitto di attrezzature sanitarie o l'importo del ticket in caso di spese sovvenzionate dal S.S.N. Si possono detrarre anche se sostenute per i familiari a carico. Se le spese superano euro 15.493,71 è possibile ripartire la detrazione in 4 quote annuali di importo uguale. Ai fini della detrazione la spesa sanitaria relativa all'acquisto

	deve essere certificata da fattura o scontrino fiscale contenente la specificazione della natura, qualità e quantità del farmaco e l'identificazione del cod. fiscale del destinatario.
<b>Misura massima</b>	Nessun limite di spesa; tuttavia è prevista una franchigia fissa di euro 129,11, che non si detrae, da applicare sull'importo totale delle spese sostenute.

**Art. 15, 1° c., lettera c-bis**

<b>Tipo</b>	Spese veterinarie sostenute per la cura di animali legalmente detenuti a scopo di compagnia o per pratica sportiva.
<b>Misura massima</b>	Limite di spesa: fino a euro 387,34, con una franchigia fissa di euro 129,11.

**Art. 15, 1° c., lettera c-ter**

<b>Tipo</b>	Spese d'interpretariato sostenute dai sordomuti.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Riconosciuti tali ai sensi della L. 26/5/1970, n. 381.
<b>Misura massima</b>	Nessun limite di spesa.

**Art. 15, 1° c., lettera d**

<b>Tipo</b>	Spese funebri sostenute in dipendenza della morte di persone.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Non solo per la morte dei familiari: <ul style="list-style-type: none"> <li>- coniuge;</li> <li>- discendenti dei figli;</li> <li>- genitori (compresi i genitorina turali e quelli adottivi)</li> <li>- generi e nuore;</li> <li>- suoceri;</li> <li>- fratelli e sorelle (anche unilaterali);</li> <li>- nonni e nonne (compresi quelli naturali).</li> </ul>
<b>Misura massima</b>	Per importo non superiore a euro 1.550 per ciascuna di esse.

**Art. 15, 1° c., lettera e**

<b>Tipo</b>	Spese scolastiche e universitarie.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Per corsi di istruzione secondaria, universitaria e di perfezionamento e/o di specializzazione universitaria.
<b>Misura massima</b>	Senza limiti se statali, le altre nei limiti di quelle relative agli istituti statali.

**Art. 15, 1° c., lettera e-bis**

<b>Tipo</b>	Spese scolastiche.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Per la frequenza di scuole dell'infanzia del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado del sistema nazionale di istruzione.
<b>Misura massima</b>	Per un importo annuo non superiore a 400 euro per alunno o studente.

**Art. 15, 1° c., lettera f**

<b>Tipo</b>	Premi di assicurazioni per rischio di morte o di invalidità permanente non inferiore al 5% oppure di non autosufficienza nel compimento degli atti quotidiani.
-------------	--

<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Premi per non autosufficienza, a condizione che l'impresa di assicurazione non abbia facoltà di recedere dal contratto.
<b>Misura massima</b>	Nel limite di spesa di euro 530,00. Tale limite è innalzato a 1.291,14 un caso di non autosufficienza al compimento di atti quotidiani (al netto del premio appagato per rischio morte).

**Art. 15, 1° c., lettera f**

<b>Tipo</b>	Premi di assicurazione sulla vita relativi a contratti stipulati fino al 31 dicembre 2000 o rinnovati entro tale data. In tale caso la condizione per la detrazione è che il contratto abbia durata non inferiore a cinque anni e non consenta la concessione di prestiti nel periodo di durata minima.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	A condizione che il contratto abbia durata non inferiore a cinque anni e non consenta la concessione di prestiti nel periodo di durata minima.
<b>Misura massima</b>	Nel limite di spesa di euro 530,00.

**Art. 15, 1° c., lettera g**

<b>Tipo</b>	Spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro dei beni soggetti a regime vincolistico, ai sensi del D.Lgs. 29 ottobre 1999 n. 490.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve essere certificata dalla competente sovrintendenza entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi.
<b>Misura massima</b>	Nella misura effettivamente rimasta a carico.
<b>Esclusioni</b>	È cumulabile con la detrazione per le spese di ristrutturazione edilizia, nella misura del 50%.

**Art. 15, 1° c., lettera h**

<b>Tipo</b>	Erogazioni liberali in denaro per attività culturali e artistiche; erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientificoculturale delle cose anzidette, e per gli studi e per le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientificoculturale anche ai fini didatticopromozionali, compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	A favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con D.M. per i beni e le attività culturali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose individuate ai sensi del D.Lgs. 29 ottobre 1999 n. 490 e nel D.P.R. 30 settembre.
<b>Misura massima</b>	Nessun limite di spesa.

**Art. 15, 1° c., lettera i**

<b>Tipo</b>	Erogazioni liberali in denaro a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.
<b>Misura massima</b>	L'erogazione non può superare il 2% del reddito complessivo dichiarato.

**Art. 15, 1° c., lettera i-bis**

<b>Tipo</b>	Erogazioni liberali in denaro a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti (individuati con decreto) nei Paesi non appartenenti all'O.C.S.E. Erogazioni liberali in denaro a favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche o da altri eventi straordinari, anche se avvenuti in Stati diversi dall'Italia, effettuate tramite i seguenti soggetti: ONLUS; organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro; altre fondazioni, associazioni, comitati ed enti il cui atto costitutivo o statuto sia redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, che preve dono tra le proprie finalità interventi umanitari in favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche o da altri eventi straordinari; amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, enti pubblici non economici; associazioni sindacali di categoria.
<b>Misura massima</b>	Fino a un massimo di spesa non superiore a euro 2.065,83 e purché avvenga con versamento postale o bancario, o con carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari.

**Art. 15, 1° c., lettera i-bis**

<b>Tipo</b>	Contributi associativi, versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'art. 1 della L. 15/04/1886, n. 3818.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Fino a un massimo di spesa non superiore a euro 1.291,14, con versamenti come per le ONLUS.
<b>Misura massima</b>	Sono esclusi i contributi versati per i familiari.

**Art. 15, 1° c., lettera i-ter**

<b>Tipo</b>	Erogazioni liberali in denaro a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	A condizione che avvenga con versamento postale o bancario o negli altri modi previsti per le ONLUS.
<b>Misura massima</b>	Per un importo di spesa non superiore a euro 1.500,00.

**Art. 25 D.Lgs. n. 367/1996**

<b>Tipo</b>	Erogazioni liberali in denaro a favore degli enti di prioritario interesse nazionale che operano nel settore musicale.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Enti per i quali è prevista la trasformazione in fondazioni di diritto privato (art. 1, D.Lgs. 29 giugno 1996, n. 367).
<b>Misura massima</b>	L'erogazione non può superare il 2% del reddito complessivo dichiarato; Il limite è elevato al 30% in casi particolari.

**Art. 15, 1° c., lettera i-quater**

<b>Tipo</b>	Erogazioni liberali in denaro, a favore delle associazioni di promozione sociale.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Versamenti postali o bancari o negli altri modi previsti per le ONLUS.
<b>Misura massima</b>	Fino a euro 2.065,83.

### Art. 15 comma 1, lettera b-bis

<b>Tipo</b>	Compensi a soggetti di intermediazione immobiliare.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Dal 1 gennaio 2007 si detraggono i compensi pagati a soggetti di intermediazione immobiliare in dipendenza dell'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale.
<b>Misura massima</b>	L'importo massimo ammessi in detrazione non deve essere superiore a 1.000 euro per ciascuna annualità.

### Art. 15 1° comma lettera i-quinquies

<b>Tipo</b>	Spese palestra.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Le spese sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento, per ragazzi di età compresa tra i 5 e 18 anni, ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica rispondenti alle caratteristiche individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, o Ministro delegato, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, e altre attività sportive.
<b>Misura massima</b>	Importo non superiore a 210 euro.

### Art. 15 1° comma lettera i-sexies

<b>Tipo</b>	Affitti studenti fuori sede.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	I canoni di locazione derivanti dai contratti di locazione stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 341, e successive modificazioni, i canoni relativi ai contratti di ospitalità, nonché agli atti di assegnazione in godimento o locazione, stipulati con enti per il diritto allo studio, università, collegi universitari legalmente riconosciuti, enti senza fine di lucro e cooperative, dagli studenti iscritti ad un corso di laurea presso un'università ubicata in un comune diverso da quello di residenza, distante da quest'ultimo almeno 100 chilometri e comunque in una provincia diversa, per unità o in comuni limitrofi.
<b>Misura massima</b>	Misura massima ammessa in detrazione per un importo non superiore a 2.633 euro.

### Art. 15 1° comma lettera i-septies

<b>Tipo</b>	Spese per addetti all'assistenza.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti di vita quotidiana, con reddito complessivo non superiore a euro 40.000.
<b>Misura massima</b>	Misura massima ammessa in detrazione per un importo non superiore a 2.100 euro.

### Art. 15 1° comma lettera i-octies

<b>Tipo</b>	Le erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10/03/2000, n. 62 e successive modificazioni, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa.
<b>Misura massima</b>	La detrazione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero tramite gli altri organismi di pagamento previsti dall'art. 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

**Art. 15 c. 1, 1-quater**

<b>Tipo</b>	Mantenimento dei cani guida.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Detrazione in misura forfettaria della spesa sostenuta dai non vedenti per il mantenimento dei cani guida.
<b>Misura massima</b>	Euro 516,46.

Vi è inoltre la detrazione IRPEF del 19% sulle spese documentate sostenute dai genitori per il pagamento di rette relative alla frequenza di asili nido, per un importo complessivamente non superiore a 632 euro annui per ogni figlio ospitato. L'importo massimo delle detrazione è di 120,08 euro.

**Detrazione del 19%**  
**(redditi 2015 – dichiarazione modello Unico 2016)**

Riepilogando quanto schematizzato si ritiene opportuno puntualizzare quanto segue:

Sono ONERI DETRAIBILI le spese che danno diritto alla detrazione del 19% e cioè:

**a) Spese sostenute dal contribuente nell'interesse proprio o dei familiari fiscalmente a carico:**

- spese sanitarie (rigo RP1 col. 2);
- spese per i mezzi necessari per l'accompagnamento, la deambulazione, la locomozione, il sollevamento e i sussidi tecnici informatici dei disabili (rigo RP3);
- spese per l'acquisto e la riparazione di veicoli per disabili (rigo RP4);
- spese per l'acquisto di cani guida (rigo RP5);
- premi per assicurazioni sulla vita e contro gli infortuni derivanti da contratti stipulati o rinnovati sino al 31/12/2000 (righi da RP8 a RP14, codice 36);
- premi per assicurazioni sul rischio morte, invalidità permanente superiore al 5%, non autosufficienza nel compimento degli atti quotidiani, derivanti da contratti stipulati o rinnovati dal 01/01/2001 (righi da RP8 a RP14, codice 36);
- premi per assicurazioni sul rischio non autosufficienza al compimento degli atti quotidiani, derivanti da contratti stipulati o rinnovati dal 01/01/2001 (righi da RP8 a RP 14, codice 37);
- spese per l'istruzione secondaria e universitaria (righi da RP8 a RP14, codice 13);

- spese per attività sportive praticate da ragazzi (righe da RP8 a RP14, codice 16);
- spese per canoni di locazione sostenute da studenti universitari fuori sede (righe da RP8 a RP14, codice 18).

La detrazione spetta anche nelle seguenti particolari ipotesi:

- per le **spese sanitarie** sostenute nell'interesse dei **familiari non a carico**, affetti da patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria pubblica, per la parte di detrazione che non trova capienza nell'imposta da questi ultimi dovuta (rigo RP2);
- per le spese sostenute per gli addetti all'assistenza personale nell'interesse del contribuente o di altri familiari non autosufficienti (righe da RP8 a RP14 codice 15);
- per i contributi versati per il riscatto del corso di laurea del soggetto fiscalmente a carico, il quale non ha iniziato ancora l'attività lavorativa e non è iscritto ad alcuna forma obbligatoria di previdenza (righe da RP8 a RP14, codice 32). per le spese sostenute dai genitori per la frequenza di asili nido da parte dei figli (righe da RP8 a RP14, codice 33);

**b) spese sostenute dal contribuente nel proprio interesse (da indicare nella I sezione del quadro RP):**

- spese sanitarie sostenute dal contribuente affetto da patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria pubblica (rigo RP1 col.1);
- interessi per mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale (rigo RP7);
- interessi per mutui ipotecari per acquisto di altri immobili (righe da RP8 a RP14, codice 8);
- interessi per mutui contratti nel 1997 per recupero edilizio (righe da RP8 a RP14, codice 9);
- interessi per mutui ipotecari per la costruzione dell'abitazione principale (righe da RP8 a RP14, codice 10);
- interessi per prestiti o mutui agrari (rigo righe da RP8 a RP14, codice 11);
- spese funebri (righe da RP8 a RP14 , codice 14);
- spese per intermediazione immobiliare (righe da RP8 a RP14, codice 17);

- erogazioni liberali alle società ed associazioni sportive dilettantistiche (righe da RP8 a RP14 codice 21);
  - erogazioni liberali alle società di mutuo soccorso (righe da RP8 a RP14, codice 22);
  - erogazioni liberali a favore delle associazioni di promozione sociale (righe da RP8 a RP14 codice 23);
  - erogazioni liberali a favore della società di cultura "La Biennale di Venezia" (righe da RP8 a RP14, codice 24);
  - spese relative a beni soggetti a regime vincolistico (righe da RP8 a RP14, codice 25);
  - erogazioni liberali per attività culturali ed artistiche (righe da RP8 a RP14, codice 26);
  - erogazioni liberali a favore di enti operanti nello spettacolo (righe da RP8 a RP14, codice 27);
  - erogazioni liberali a favore di fondazioni operanti nel settore musicale (righe da RP8 a RP14, codice 28);
  - spese veterinarie (righe da RP8 a RP14, codice 29);
  - spese sostenute per servizi di interpretariato dai soggetti riconosciuti sordi (righe da RP8 a RP14, codice 30);
  - erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado (righe da RP8 a RP14, codice 31);
  - erogazioni liberali al Fondo per l'ammortamento dei titoli di stato (righe da RP8 a RP14, codice 35);
  - altre spese detraibili (righe da RP8 a RP14, codice 99);
- c) spese che danno diritto alla detrazione del 26% (da indicare nella sezione I del quadro RP):**
- erogazioni liberali alle ONLUS (righe da RP8 a RP14, codice 41);
  - erogazioni liberali ai partiti politici (righe da RP8 a RP14, codice 42);
- d) spese che danno diritto alla detrazione del 36, 41, 50 e 65 per cento (da indicare nella sezione III A e III B del quadro RP); spese che danno diritto alla detrazione del 50 per cento per l'acquisto di mobili per l'arredo di immobili ristrutturati (da indicare nella sezione III C del quadro RP) e spese per interventi finalizzati al risparmio energetico che danno diritto alla detrazione in misura del 55 o 65 per cento (da indicare nella sezione IV del quadro RP):**

- spese per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e boschivo;
- spese per l'acquisto o l'assegnazione di immobili facenti parte di edifici ristrutturati;
- spese per interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica;
- spese sostenute per l'acquisto di mobili relativi a immobili ristrutturati;
- spese per interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti (codice 1- sezione IV);
- spese per interventi sull'involucro degli edifici esistenti (codice 2 - sezione IV);
- spese per l'installazione di pannelli solari (codice 3 - sezione IV);
- spese per la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale (codice 4 - sezione IV);

**e) detrazioni per inquilini con contratto di locazione (da indicare nella V sezione del quadro RP):**

- detrazione per gli inquilini di alloggi adibiti ad abitazione principale (rigo RP71 codice 1);
- detrazione per gli inquilini di alloggi adibiti ad abitazione principale locati con contratti in regime convenzionale (rigo RP71 codice 2);
- detrazione per i giovani di età compresa tra i 20 e i 30 anni che stipulano un contratto di locazione per l'abitazione principale (rigo RP71 codice 3);
- detrazione per gli inquilini di alloggi sociali adibiti ad abitazione principale (rigo RP71 codice 4). Detrazione pari a 900,00 euro se il reddito non è superiore a 15.493,71 euro e pari a 450 euro se il reddito complessivo non supera 30.987,41 euro;
- detrazione per i lavoratori dipendenti che trasferiscono la propria residenza per motivi di lavoro (rigo RP72);
- detrazione per l'affitto di terreni da parte di giovani agricoltori (rigo RP73);

**f) altre detrazioni (da indicare nella sezione VI del quadro RP righe da RP80 a RP83):**

- investimenti in start up (rigo RP80);

- detrazione per le spese di mantenimento dei cani guida (rigo RP81);
- altre detrazioni (rigo RP83).

Sono ONERI DEDUCIBILI:

**a) le spese sostenute dal contribuente nell'interesse proprio o dei familiari fiscalmente a carico:**

- contributi previdenziali e assistenziali;
- contributi per i fondi integrativi del Servizio Sanitario Nazionale (a decorrere dal 2014 non è più deducibile il contributo al SSN pagato per le assicurazioni RC veicoli);
- contributi per forme pensionistiche complementari e individuali;

tenendo presente che sono, inoltre, deducibili le spese mediche e di assistenza specifica per i disabili sostenute anche nell'interesse dei familiari anche se non a carico fiscalmente;

**b) le spese sostenute dal contribuente nel proprio interesse:**

- assegni periodici corrisposti al coniuge;
- contributi previdenziali e assistenziali versati per gli addetti ai servizi domestici e familiari;
- erogazioni liberali a favore di istituzioni religiose;
- erogazioni liberali a favore delle organizzazioni non governative;
- erogazioni liberali a favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale, di associazioni di promozione sociale e di alcune fondazioni e associazioni riconosciute;
- erogazioni liberali a favore di università, enti di ricerca ed enti parco;
- rendite, vitalizi, assegni alimentari ed altri oneri;
- viene inoltre riconosciuta una deduzione pari al 20% delle spese sostenute, fino a un massimo di 300.000 euro, per l'acquisto o la costruzione di immobili abitativi da destinare (entro sei mesi dall'acquisto o dal termine dei lavori) alla locazione per una durata complessiva non inferiore a otto anni. Analogo discorso per quanto attiene agli interessi passivi per l'eventuale mutuo contratto;

- c) le spese sostenute per i figli**, tenendo presente che se la spesa è sostenuta per i figli la detrazione spetta al genitore a cui è intestato il documento che certifica la spesa. Se, invece, il documento che comprova l'esborso risulta intestato al figlio, le spese devono essere ripartite tra i due genitori nella proporzione in cui le hanno effettivamente sostenute. Se si intende ripartire le spese in misura diversa dal 50%, nel documento che comprova la spesa è necessario annotare la percentuale di ripartizione. Se uno dei due coniugi è fiscalmente a carico dell'altro, ai fini del calcolo della detrazione, quest'ultimo può considerare l'intero ammontare della spesa;
- d) le spese sostenute dagli eredi**, tenendo in considerazione che gli eredi hanno diritto alla detrazione d'imposta oppure alla deduzione per le spese sanitarie del defunto da loro sostenute dopo il suo decesso;
- e) gli oneri sostenuti dalle società semplici e dalle società partecipate in regime di trasparenza**, nel qual caso sia i soci di società semplici, sia i soci di società partecipate in regime di trasparenza hanno diritto di fruire della corrispondente detrazione di imposta, oppure di dedurre dal proprio reddito complessivo alcuni degli oneri sostenuti dalla società.

**Detrazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio-detrazione d'imposta del 36%, del 41%, 50/65%) (redditi 2015 – dichiarazione modello Unico 2016)**

La **detrazione d'imposta** prevista è pari al:

- **50/65%**, per le spese sostenute nell'anno 2013 e fino a tutto il 2016, nonché per le spese sostenute dal 26/06 al 31/12/2012;
- **41%**, per le spese sostenute nel 2006 relative a fatture emesse dal 1/01 al 30/09/2006;
- **36%**, per le spese sostenute dal 2004 al 2005, nel 2006 per fatture emesse dal 1/10/2006 o in data antecedente al 1° gennaio 2006, dal 2007 al 2011 e dal 1/01 al 25/06/2012.

La detrazione deve risultare ripartita in **10 rate di pari importo**. I contribuenti che, avendone diritto, negli anni passati avevano ripartito la detrazione in 5 o 3 rate, possono proseguire secondo tale rateazione.

**Art. 1, commi da 1 a 7, della L. 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni e art. 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289**

<b>Tipo</b>	<p>Spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- manutenzione ordinaria (solo sulle parti comuni di edifici residenziali);</li> <li>- manutenzione straordinaria;</li> <li>- restauro e risanamento conservativo;</li> <li>- ristrutturazione edilizia;</li> <li>- eliminazione delle barriere architettoniche;</li> <li>- opere finalizzate alla cablatura degli edifici;</li> <li>- opere finalizzate al contenimento dell'inquinamento acustico;</li> <li>- opere finalizzate al risparmio energetico;</li> <li>- opere finalizzate alla sicurezza statica e antisismica;</li> <li>- interventi di messa a norma degli edifici;</li> <li>- opere interne;</li> <li>- opere finalizzate alla prevenzione di atti illeciti da parte di terzi;</li> <li>- opere finalizzate alla prevenzione d'infortuni domestici;</li> <li>- realizzazione di parcheggi pertinenziali; <ul style="list-style-type: none"> <li>- interventi di bonifica dall'amianto.</li> </ul> </li> </ul> <p>Il ministero ha elencato alcune delle spese che danno diritto alla detrazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- progettazione dei lavori;</li> <li>- acquisto dei materiali;</li> <li>- esecuzione dei lavori;</li> <li>- altre prestazioni professionali richieste dal tipo d'intervento;</li> <li>- relazione di conformità degli stessi alle leggi vigenti;</li> <li>- perizie e sopralluoghi;</li> <li>- imposta sul valore aggiunto, imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni, le denunce di inizio lavori;</li> <li>- oneri di urbanizzazione;</li> <li>- la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio.</li> </ul>
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	<p>La detrazione si applica fino a concorrenza dell'imposta dovuta, per le spese sostenute al fine di realizzare una serie di lavori sulle unità immobiliari residenziali di qualunque categoria, anche rurale. I lavori possono riguardare anche le parti comuni di edifici residenziali. Spetta a tutti i soggetti passivi dell'IRPEF, residenti e non residenti, che posseggono o detengono l'immobile oggetto degli interventi edilizi in base a un titolo appropriato (proprietà, altro diritto reale, concessione, locazione o comodato). Può detrarre le spese anche il familiare che convive con chi possiede o detiene l'immobile oggetto dell'intervento, qualora sostenga lui stesso le spese.</p> <p>La detrazione si applica anche agli acquirenti di box o posti auto di pertinenza, già realizzati, con riferimento esclusivamente alle spese sostenute per la loro realizzazione, su attestazione rilasciata dal venditore. È stata reintrodotta la detrazione d'imposta sulle spese sostenute per l'acquisto di immobili ristrutturati da imprese di costruzione o ristrutturazione o da cooperative edilizie (agevolazione che non era stata prorogata per il 2007). Tale agevolazione è applicabile alle abitazioni facenti parte degli edifici interamente ristrutturati dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2011 e acquistati entro il 30 giugno 2012. In questo caso la detrazione si calcola sul 25% del prezzo di acquisto, nel limite di euro 48.000, da suddividere in 10 rate. In caso di vendita o di donazione, prima che sia trascorso il periodo di godimento della detrazione, il diritto alla detrazione stessa è trasferito rispettivamente all'acquirente e al donatario (tali obblighi sono diventati facoltà seguito a quanto previsto dall'art. 2 c. 12-bis e 12-ter D.L. n. 138/2011). In caso di morte del titolare, il diritto si trasmette all'erede che conserva la detenzione materiale e diretta del bene. Spese sostenute dall'inquilino o dal meno il diritto alla detrazione in capo a essi. Sono previsti numerosi adempimenti da rispettare, elencati nel decreto ministeriale 18/02/1998, n. 41 (G.U. n. 60 del 13/3/1998):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) l'immobile deve risultare censito in catasto (o deve essere stato richiesto l'accatastamento);</li> <li>2) deve risultare pagata l'ICI (poi IMU) a partire dal 1997;</li> <li>3) occorre fare denuncia, prima di iniziare i lavori, alle ASL,</li> </ol>

	quando richiesta; 4) denuncia al Centro di Servizio di Pescara (tale adempimento è stato abrogato dal D.L. n. 70/2011 che è entrato in vigore il 14/5/2011. Da tale data è sufficiente conservare la documentazione richiesta (cfr. anche provv. Dire. ag. Entrate del 2/11/2011); 5) è necessario che le spese siano documentate da bonifici bancari con l'indicazione della causale e del codice fiscale del beneficiario della detrazione e di colui a favore del quale è effettuato il bonifico.
<b>Misura massima</b>	Fino a un importo di spese non superiori a euro 48.000, per quelle sostenute nel 2004 o nel 2005, da detrarre in 10 rate annuali di uguale importo (per soggetti in età avanzata, il numero di rate è ridotto). Il limite è da riferire alla persona fisica e a ogni singola unità immobiliare sulla quale sono stati effettuati gli interventi di recupero e compete separatamente per ciascun periodo d'imposta. Se si tratta di prosecuzione di lavori iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese detraibili, occorre tenere conto delle spese sostenute negli anni.

### Legge 28 dicembre 2001, n. 448

<b>Tipo</b>	Spese per interventi di manutenzione e salvaguardia ambientale dei boschi, per esigenze di tutela ambientale e difesa del territorio e del suolo dai rischi che possono derivare dal dissesto idrologico.		
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Sono previsti numerosi adempimenti da osservare analoghi a quelli che si rendono necessari in caso di interventi sugli immobili.		
<b>Misura massima</b>	Suddivisa a scelta in 5 o 10 rate annuali di uguale importo, nella misura massima di spesa pari a: - euro 100.000, se sostenuta nel corso del 2003, 2004 e 2005, 2006; - euro 77.468,53 se sostenute nel 2002.		

### Altre detrazioni (art. 16) (redditi 2015 – dichiarazione modello Unico 2016)

Le detrazioni si detraggono dall'imposta al 100% in misura fissa. Ai soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9/12/1998, n. 431, spetta una detrazione complessivamente pari a:

- euro 300, se il reddito complessivo non supera euro 15.493,71;
- euro 150, se il reddito complessivo supera euro 15.493,71 ma non euro 30.987,41.

### Art. 16, comma 1

<b>Tipo</b>	Titolari di contratti di locazione per unità destinate ad abitazione con contratti di affitto "convenzionati" ai sensi della L. n. 431/1998.		
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Con reddito complessivo fino euro 15.493,71.	Con reddito complessivo fino euro 30.987,41.	Oltre
	La detrazione va rapportata al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione.		

Misura massima	Misura della detrazione euro 495,80.	Misura della detrazione euro 247,90.	Zero
----------------	--------------------------------------	--------------------------------------	------

**Art. 16, comma 1-bis**

<b>Tipo</b>	Detrazione per i dipendenti che hanno trasferito la residenza nella sede di lavoro.		
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Con reddito complessivo fino euro 15.493,71.	Con reddito complessivo fino euro 30.987,41.	Oltre
	La detrazione spetta per i primi tre anni, a partire da quello nel quale è avvenuto il cambio di abitazione principale, a condizione che: 1) la nuova residenza disti almeno 100 Km. da quella precedente e comunque sia al di fuori della propria regione; 2) sussista un contratto di locazione intestato al contribuente. Va rapportata ai giorni in cui è stata adibita ad abitazione principale.		
<b>Misura massima</b>	Misura della detrazione euro 991,60.	Misura della detrazione euro 495,80.	Zero
<b>Note</b>	Sono esclusi titolari di redditi assimilati a quello dipendente; la detrazione spetta in alternativa a quella precedente.		

**Art. 16, comma 1-ter**

<b>Tipo</b>	Detrazione per i giovani di età compresa tra i 20 e 30 anni.		
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Se stipulano un contratto di locazione ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, per unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti ai sensi di legge, spetta per i primi tre anni la detrazione.		
<b>Misura massima</b>	Misura della detrazione euro 991,60 se reddito complessivo non supera i 15.493,71 euro.		

**Art. 16, comma 1-quater**

<b>Tipo</b>	Le detrazioni di cui ai commi da 1 a 1- ter.		
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Non sono tra loro cumulabili e il contribuente ha diritto, a sua scelta di fruire della detrazione più favorevole.		

**Art. 16, comma 1-quinquies**

<b>Tipo</b>	Le detrazioni di cui ai commi da 1 a 1- ter.		
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Sono rapportate al periodo dell'anno durante il quale l'unità immobiliare locata è adibita ad abitazione principale. Per abitazione principale si intende quella nella quale il soggetto titolare del contratto di locazione o i suoi familiari dimorano abitualmente.		

**Art. 16, comma 1-quinquies 1**

<b>Tipo</b>	Detrazione per affitto terreni agricoli a giovani imprenditori agricoli.		
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Per gli imprenditori agricoli professionali e i coltivatori diretti di età inferiore ai 35 anni, spetta una detrazione in misura pari al 19% dei canoni di affitto diversi da quelli di proprietà dei genitori, entro il limite di 80,00 per ettaro preso in affitto, con un massimo di 1.200 euro. Il contratto deve essere redatto in forma scritta e devono essere verificate le condizioni "de minimis".		

**Art. 16, comma 1-sexies**

<b>Tipo</b>	Le detrazioni di cui ai commi da 1 a 1- ter.
<b>Condizioni e/o altre caratteristiche</b>	Qualora la detrazione spettante sia di ammontare superiore all'imposta lorda diminuita, nell'ordine, delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, è riconosciuto un ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità per l'attribuzione del predetto ammontare.

**Detrazioni IRPEF del 55/65%**

Si potrà beneficiare della detrazione del 55/65% (55% fino al 5/06/2013, 65% fino al 31/12/2016) per le seguenti spese:

- 1) interventi di riqualificazione energetica di edifici, che determinano un risparmio di risorse nella climatizzazione invernale. Il valore massimo della detrazione è di 100.000 euro, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo;
- 2) interventi su edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali e orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi. Il valore massimo della detrazione è di 60.000 euro, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo;
- 3) installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno d'acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università. Il valore massimo della detrazione è di 60.000 euro da ripartire in dieci quote annuali di pari importo;
- 4) interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione. Il valore massimo della detrazione è pari a 30.000 euro, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo;
- 5) Riqualificazione energetica degli edifici per interventi su strutture opache verticali, orizzontali e finestre, per l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda, per la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale. Le disposizioni si applicano anche per la sostituzione interna o parziale di impianti di climatizzazione invernale non a condensazione, sostenute entro il 1/12/2009. La detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi rimasti a carico del contribuente, spetta fino a un tetto massimo di 100mila euro. La spesa è autorizzata nel limite di 2 milioni di euro l'anno. La detrazione d'imposta per una quota pari al 55% delle spese sostenute, fino ad un valore massimo di 30 mila euro, da ripartire in tre quote annuali, è estesa alle spese relative alla sostituzione di impianti di climatizzazione invernale

con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia. La detrazione del 55 per cento non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste per i medesimi interventi, come ad esempio la detrazione del 36 per cento per il recupero del patrimonio edilizio. Inoltre dal 01/01/2009, la detrazione per gli interventi finalizzati al risparmio energetico non è cumulabile con altri contributi comunitari, regionali o locali, riconosciuti per medesimi interventi. Da ultimo sul punto, si segnala che a decorrere dal 01/01/2016, tale agevolazione sarà "accorpata" nel nuovo art. 16-bis del TUIR, modificandone però significativamente ambito oggettivo, e limiti quantitativi della detrazione.

## **1.6 I redditi soggetti a tassazione separata (art. 17)**

Sono redditi formati in diverse annualità e che per tale motivo non si sommano agli altri redditi conseguiti dal contribuente nel periodo d'imposta per concorrere al reddito complessivo. Essi vengono tassati separatamente. Quando non sono stati sottoposti alla ritenuta da parte del soggetto che li ha corrisposti, si deve versare, insieme alle imposte dovute in base alla dichiarazione, un acconto dell'imposta dovuta pari al 20%.

- a) Trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma dell'art. 50, (trattasi di alcuni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, quali i compensi dei soci delle cooperative di produzione e lavoro, le remunerazioni dei sacerdoti, congrue comprese, le indennità percepite dai membri del Parlamento nazionale ed europeo, dai giudici della Corte Costituzionale, di consiglieri comunali provinciali e regionali, ecc.), anche in caso di morte del prestatore di lavoro; altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione di tali rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 del codice civile, nonché le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro.
- b) Emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà

delle parti, ivi compresi i compensi e le indennità percepiti dai lavoratori soci delle cooperative, così come definiti e determinati dall'art. 50 c. 1 TUIR, nonché quelli dell'art. 49 c. 2 TUIR.

- c) Indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto nonché, in ogni caso, le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni, relativi alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.
- c-bis) Indennità di mobilità (art. 7, comma 5, L. 23/07/1991, n. 223) e trattamento di integrazione salariale (art. 1-bis D.L. 10 giugno 1994, n. 357) corrisposti anticipatamente.
- d) Indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone.
- e) Indennità percepite per la cessazione da funzioni notarili.
- f) Indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva (ai sensi dell'art. 4, comma 7, L. 23/03/1981, n. 91), qualora non rientranti tra quelle della precedente lettera a).
- g) Plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni.
- g-bis) Plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.
- g-ter) Corrispettivi percepiti a seguito di cessione della cliente la o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale, se percepiti in un'unica soluzione.
- h) Indennità per perdita dell'avviamento spettanti al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti a usi diversi da quello di abitazione e indennità di avviamento delle farmacie spettanti al precedente titolare.
- i) Indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni.
- l) Redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, comprese quelle a esse equiparate

(società di armamento, società di fatto e associazioni tra artisti e professionisti), nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale o agli eredi in caso di morte del socio, e redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso o dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a cinque anni.

- n) Redditi compresi nelle somme o nel valore normale dei beni attribuiti alla scadenza dei contratti di mutuo, di associazione in partecipazione e di cointeressenza agli utili (di cui all'art. 2554 del C.C.), di gestioni di masse patrimoniali nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva, se il periodo di durata del contratto è superiore a cinque anni. Vi rientra anche la differenza di valore, rispetto a quello al momento della sottoscrizione, dei titoli obbligazionari e similari e degli altri titoli diversi dalle azioni, sempre che non sia soggetta a ritenuta d'imposta o a imposta sostitutiva e il periodo sia superiore a cinque anni.
- n-bis) Somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione in periodi di imposta precedenti. La presente disposizione non si applica alle spese rimborsate di cui all'art.15 co.1 lett. c), quinto e sesto periodo.

### **Redditi esclusi da tassazione separata**

Sono esclusi da tassazione separata i redditi conseguiti da società in nome collettivo o in accomandita semplice, indicati alle lettere da g) a n).

#### **Opzione per la tassazione separata**

Se i redditi indicati alle lettere da g) a n) sono conseguiti da persone fisiche nell'esercizio di imprese commerciali, sono tassati separatamente, a condizione che ne sia fatta richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale sarebbero imputabili come componenti del reddito di impresa.

#### **Opzione per la tassazione ordinaria**

Per i redditi soggetti a tassazione separata indicati nelle lettere da d) a f) e da g) a n-bis) del sopra menzionato elenco conseguiti da persone fisiche non nell'esercizio di imprese è prevista la possibilità di opzione per la tassazione ordinaria. Tale facoltà non è però concessa per il TFR e tutte le altre voci comprese alla lettera a), b), c), c-bis). Per questi redditi, infatti, che, se sono assoggettati a ritenuta d'acconto non vanno indicati nella dichiarazione, provvederà alla scelta più

favorevole al contribuente (tra tassazione separata e regime della dichiarazione) direttamente l'Agenzia delle Entrate, tramite la liquidazione mediante iscrizione a ruolo ai sensi di quanto previsto dagli artt. 19 e 21 TUIR.

### **Determinazione del reddito**

Si analizzano unicamente alcune ipotesi diverse dal TFR, dalle altre indennità, dalle indennità equipollenti e dalle prestazioni pensionistiche. Per i redditi diversi da queste tipologie, l'imposta si determina applicando su quanto percepito l'aliquota media corrispondente all'imposta calcolata sulla media del reddito complessivo netto del contribuente dei due anni anteriori all'anno nel quale è sorto il diritto alla percezione o il reddito è stato percepito o imputato diviso per il reddito medio stesso. Se in uno dei due anni anteriori non sussisteva reddito imponibile, si applica l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno. Se non vi è stato reddito in alcuno dei due anni si applica l'aliquota del primo scaglione della tabella IRPEF in vigore nell'anno in cui il reddito deve essere imputato. Non spettano deduzioni dal reddito imponibile soggetto a tassazione separata. In caso di morte, i redditi del defunto percepiti dagli eredi, in base al principio di cassa, sono soggetti a tassazione separata, con facoltà per questi di optare per la tassazione ordinaria. In caso di tassazione separata, i due anni di riferimento sono quelli anteriori all'anno nel quale si è aperta la successione.

Per i rimborsi di detrazioni dall'imposta (si veda la lettera n-bis), l'aliquota applicabile è variabile in base all'anno nel quale è avvenuta la detrazione stessa.

<b>Anno in cui è avvenuta la detrazione</b>	<b>Aliquota</b>
Dal 1992 al 1994	27%
Dal 1995 al 1997	22%
Dal 1998	19%
Dal 1999 al 2000	18,5%
Dal 2001 al 2002	18%
Dal 2003 al 2013	23%

È altresì opportuno ricordare che l'art. 24 c. 31 del D.L. n. 201/2011 ha previsto l'applicazione della tassazione ordinaria (in luogo di quella separata) per le indennità e i compensi di cui al precedente elenco e indicati con le lettere a) e c) per gli importi erogati in denaro o in natura che eccedono euro 1.000.000,00.

Tale deroga si applica per le indennità e i compensi il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011: la circolare Agenzia Entrate n. 3/E del 28/02/2011 ha precisato che la tassazione ordinaria deve intendersi circoscritta non a

tutto l'importo dell'indennità o del compenso, ma solo per la parte eccedente il limite di euro 1.000.000.

-----  
A cura di **Maria Carla Bottini**

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

## **1.7 I redditi fondiari dei terreni e dei fabbricati**

### **Definizione (art. 25)**

I terreni e i fabbricati che si trovano nel territorio dello Stato e che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano, producono redditi fondiari.

### **Imputazione dei redditi (art. 26, art. 33)**

I redditi fondiari concorrono a formare il reddito dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, indipendentemente dalla percezione, in proporzione alla quota corrispondente al diritto di ciascuno dei possessori (in caso per esempio di cointestazione) e in base alla durata del possesso nel corso del periodo d'imposta. Il reddito dei terreni dati in affitto per uso agricolo è imputato, dalla data in cui ha effetto il contratto, a chi lo ha in affitto e non al proprietario, pertanto il proprietario denuncia il reddito dominicale e l'affittuario il reddito agrario. Nei casi di conduzione associata, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza. Il possessore del terreno o l'affittuario deve predisporre un atto, sottoscritto da tutti gli associati, dal quale risultino la quota del reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto. Mancando la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della ripartizione del reddito si presume che questo sia ripartito in parti uguali.

### **Eccezioni (art. 26 c.1)**

Il reddito derivante dalla locazione di immobili abitativi deve essere dichiarato e tassato anche se non è percepito, fino a quando non si è concluso il procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Per le imposte versate sui canoni scaduti e non pagati, e accertati come tali nel procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto, è riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare.

### **Immobili non produttivi di reddito fondiario (art. 43)**

Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi a imprese commerciali e quelli che costituiscono beni

strumentali per l'esercizio di arti e professioni.

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato. Per le imprese individuali si considerano strumentali, purché siano indicati nell'inventario come relativi all'impresa.

## **1.7.1 I redditi dei terreni (artt. 27-35)**

### **Definizione (art. 25)**

Il reddito dei terreni è distinto in reddito dominicale e reddito agrario. Il primo costituisce la quota di capitale, il secondo la quota potenzialmente ricavabile attraverso la lavorazione del terreno, nei limiti della potenzialità del terreno stesso, nell'esercizio delle attività agricole.

### **Attività agricole (art. 32)**

Sono considerate attività agricole:

- a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- c) le attività esercitate dall'imprenditore agricolo dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, anche se non vengono svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni, con decreto ministeriale.

Con decreti ministeriali vengono determinati per ciascuna specie animale il numero dei capi ottenibili dal terreno, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata.

### **Imputazione del reddito agrario (art. 33)**

Sono considerate produttive di reddito agrario anche le attività di coltivazione di prodotti vegetali per conto di terzi nei limiti della lettera b) di cui sopra.

**Determinazione del reddito (art. 28, art. 34)**

Il reddito dominicale e il reddito agrario si determinano tramite le tariffe d'estimo, che risultano al catasto dei terreni. Le tariffe vengono aggiornate quando se ne manifesti l'esigenza a seguito di variazioni intervenute nelle quantità e nei prezzi dei prodotti e dei mezzi di produzione o nell'organizzazione e strutturazione aziendale, e in ogni caso ogni dieci anni. Esse hanno effetto dall'anno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale. Dal 1 gennaio 1997 i redditi dei terreni sono stati rivalutati ai fini delle imposte dirette nelle seguenti misure (art. 3 c. 50-51, L. 662/96):

- il reddito dominicale dell'80%;
- il reddito agrario del 70%.

I redditi dominicali ed agrari come sopra determinati sono ulteriormente aumentati del 30% (Legge di stabilità 2016 L. n. 208/2015 art. 1 c. 909).

La rivalutazione è invece del 10% per i terreni agricoli e per i terreni non coltivati posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola.

La rivalutazione dell'80% e del 70% non si applica nel caso di terreni concessi in affitto per usi agricoli con contratti di durata almeno quinquennale a giovani imprenditori di età inferiori a 40 anni e con qualifica di coltivatore diretti o di imprenditori agricoli professionali, anche in forma societaria. Nel caso di forma societaria, la maggioranza delle quote deve essere detenuta da giovani in possesso delle qualifiche di coltivatori diretti o IAP. La qualifica di coltivatore diretto o di IAP può essere acquisita entro due anni dalla stipula del contratto d'affitto. Tuttavia, il proprietario del terreno deve accertare l'acquisita qualifica del coltivatore diretto o di IAP dell'affittuario, in caso contrario perde il beneficio.

I coefficienti sono diversi da quelli previsti ai fini IMU e ai fini delle imposte di Registro, Ipotecarie e catastali, per le quali la rivalutazione riguarda esclusivamente il reddito dominicale, nella diversa misura del 25%.

**Culture in serra (art. 28 c. 4-bis, art. 34)**

Il reddito dominicale e agrario delle superfici adibite alle colture prodotte in serra o alla coltura dei funghi, in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, è determinato mediante l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia.

**Redditi esclusi (art. 27 c. 2)**

Non sono produttivi di reddito dominicale:

- i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani (fanno infatti parte del reddito del fabbricato);
- quelli dati in affitto per usi non agricoli (che sono inclusi nei redditi diversi);
- i redditi dei terreni che appartengono alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, alle società di capitali, agli enti commerciali e alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, per la parte che deriva dall'esercizio delle attività agricole, in quanto fanno parte del reddito d'impresa;
- i terreni non affittati, in quanto l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali, mentre gli stessi sono produttivi di reddito agrario. Sono invece produttivi di reddito dominicale i terreni affittati esenti da IMU.

### **Variazioni del reddito dominicale (art. 29, art. 30)**

La sostituzione della qualità di coltura risultante in catasto con altra di maggiore reddito dà luogo a variazioni in aumento del reddito dominicale.

La sostituzione della qualità di coltura risultante in catasto con altra di minore reddito e la diminuzione della capacità produttiva del terreno per naturale esaurimento o per altra causa di forza maggiore, ovvero per eventi fitopatologici e entomologici interessanti le piantagioni, costituiscono variazioni in diminuzione anche se non vi è stato cambiamento di coltura. Tali variazioni danno luogo a revisione del classamento dei terreni cui si riferiscono e devono essere denunciate dal contribuente all'ufficio tecnico erariale. Le variazioni in aumento devono essere denunciate entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate ed hanno effetto da tale anno. Le variazioni in diminuzione hanno effetto dall'anno in cui si sono verificate, se la denuncia è stata presentata entro il 31 gennaio dell'anno successivo; se la denuncia è stata presentata dopo, dall'anno in cui è stata presentata. Non sono invece rilevanti le variazioni dipendenti da deterioramenti intenzionali o da circostanze transitorie.

### **Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali (art. 31, art. 35)**

In caso di perdita, per eventi naturali, di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo rustico, il reddito dominicale e il reddito agrario, per l'anno in cui si è verificata la perdita, si considerano inesistenti. L'evento dannoso deve essere denunciato all'ufficio tecnico erariale entro tre mesi dalla data in cui si è verificato ovvero, se la data non è esattamente determinabile, almeno quindici giorni prima dell'inizio del raccolto.

## 1.7.2 Il reddito dei fabbricati (artt. 36 - 43)

### Definizione (art. 36)

Il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana.

### Unità immobiliari urbane (art. 36 c. 2, 3-bis)

Si intendono tali i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo. Le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari. Le parti condominiali dei fabbricati che costituiscono proprietà comune, suscettibili di rendita autonoma, non concorrono a formare il reddito del singolo condomino fino a un importo di euro 25,82 (l'esclusione non si applica agli immobili concessi in locazione e ai negozi, e non opera ai fini IMU).

### Fabbricati non produttivi di reddito dei fabbricati (art. 42)

#### Fabbricati situati all'estero

Il reddito fa parte dei redditi diversi.

#### Costruzioni rurali e relative pertinenze

Non si considerano produttive di reddito di fabbricati:

1. le costruzioni rurali che appartengono al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono e sono destinate:
  - ad abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza dei lavoratori agricoli, dei familiari conviventi a loro carico, sempre che le caratteristiche dell'immobile siano rispondenti alle esigenze delle attività esercitate;
  - al ricovero degli animali;
  - alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte necessarie alla coltivazione;
  - alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli e alle attività di manipolazione e trasformazione di prodotti agricoli.
2. fabbricati destinati all'esercizio del culto e loro pertinenze;
3. fabbricati per i quali il contribuente è titolare della sola nuda proprietà o sui quali altri soggetti esercitano il diritto di abitazione.

Non sono produttivi di reddito dei fabbricati gli immobili soggetti ad IMU, in quanto l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative

addizionali regionale e comunale dovute con riferimento ai redditi dei fabbricati non locati, compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito.

Il reddito dei fabbricati è calcolato solo relativamente agli immobili concessi in locazione e relativamente agli immobili utilizzati quali abitazioni principali non soggette ad IMU. Tuttavia poiché per le ultime si gode della deduzione per l'abitazione principale pari alla rendita catastale dell'immobile e delle relative pertinenze il reddito effettivo imponibile è pari a zero.

Il reddito degli immobili ad uso abitativo non locati (Categorie catastali A1 - A11, escluso A10) tenuti a disposizione o dati in uso gratuito a familiari situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, ancorché assoggettati all'IMU, concorre alla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali nella misura del 50%.

### **Determinazione del reddito (art. 37)**

Come per i terreni, il reddito delle unità immobiliari è determinato in base ai coefficienti (tariffe d'estimo) risultanti in catasto, calcolati in base alla categoria e alle classi di appartenenza, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta. Le tariffe vengono revisionate quando se ne manifesti l'esigenza a seguito di variazioni permanenti intervenute, che si ripercuotono nella capacità di reddito delle unità immobiliari e comunque ogni 10 anni. Le modificazioni derivanti dalla revisione hanno effetto dall'anno di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del nuovo prospetto delle tariffe, ovvero, nel caso di stima diretta, dall'anno in cui è stato notificato il nuovo reddito al possessore iscritto in catasto. Se la pubblicazione o notificazione avviene oltre il mese precedente quello stabilito per il versamento dell'acconto di imposta, le modificazioni hanno effetto dall'anno successivo. L'ultima revisione dei coefficienti catastali è avvenuta con D.M. 27/09/1991 (G.U. n. 229 del 30/9/1991) con effetto dall'1/1/1992. Ai comuni è stata concessa la facoltà di ricorrere contro la rendita attribuita e oltre mille comuni hanno esercitato tale facoltà. Le variazioni di rendita che ne sono scaturite, sono state pubblicate con D.Lgs. 28/12/1993, n. 568 (G.U. n. 306 del 31/12/1993, in supplemento ordinario n. 124) con effetto dall'1/1/1994 (l'effetto è dall'1/1/1992 se le rendite sono risultate inferiori a quelle originarie).

### **La rendita rivalutata**

Dal 1 gennaio 1997, (art. 3 c. 48, L. 662/96) la rendita catastale dei fabbricati è stata aumentata del 5% (ai fini delle imposte sui redditi e delle altre imposte). Pertanto attualmente, per determinare le rendite rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, occorre moltiplicare per 1,05 la rendita risultante in catasto.

**Reddito dei fabbricati (art. 37)****Il reddito varia in base all'uso che si fa dell'immobile**

Utilizzo o qualità del fabbricato	Determinazione del reddito	Note
Unità non ancora accatastate	Si determina comparativamente a quello delle unità similari già iscritte in catasto.	
Fabbricati di nuova costruzione	Il reddito si computa dalla data in cui il fabbricato è divenuto atto all'uso cui è destinato o è stato comunque utilizzato dal possessore.	
Unità immobiliari a disposizione o "seconde case", possedute in aggiunta a quelle adibite ad abitazione principale	Rendita catastale rivalutata aumentata di 1/3.	La condizione si verifica anche se l'abitazione principale è in locazione.
Unità immobiliari a disposizione o "seconde case" che costituiscono la residenza di un componente della famiglia	Rendita catastale rivalutata (non si applica l'aumento di un terzo).	
Abitazione principale: l'unità nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente	Non rileva; tuttavia nel quadro fabbricati si dichiara la rendita catastale rivalutata e nel quadro "oneri deducibili dal reddito" si deduce integralmente.	La deduzione si applica anche alle pertinenze (per esempio alla rendita del box e della cantina).
Fabbricati dati in locazione (situati in tutt'Italia, escluse: la città di Venezia centro e le isole della Giudecca, di Murano e di Burano)	<p>Canone di locazione ridotto del 5%, a titolo di spese (che non sono deducibili); se la rendita rivalutata risulta superiore a tale valore, si dichiara la rendita rivalutata, a meno che non si rientri in un regime legale di determinazione del canone. Le persone fisiche possono optare per una imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle addizionali, dell'imposta di registro e di bollo applicata sui canoni di locazioni di immobili abitativi a decorrere dall'anno 2011. La norma è entrata in vigore il 7/04/2011 a seguito dell'emanazione dell'articolo 3 del D.Lgs. 14/03/2011 n. 23.</p> <p>L'aliquota applicabile è pari al 21% e deve essere versata entro il termine stabilito per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Per i contratti stipulati in base agli accordi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative (articoli 2, comma 3, e 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431) relativi ad abitazioni ubicate:</p>	Per gli immobili non strumentali appartenenti alle imprese, alle società, agli enti commerciali, non commerciali sono deducibili le spese di manutenzione documentate nella misura massima del 15% della rendita catastale rivalutata (art. 90 c. 1 D.P.R. 917/86).

Utilizzo o qualità del fabbricato	Determinazione del reddito	Note
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- nei Comuni di Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché nei comuni confinanti con gli stessi;</li> <li>- negli altri comuni capoluogo di provincia (art. 1, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 30 dicembre 1988, n. 551, convertito, con modificazioni, dalla legge 21/02/1989, n. 61)</li> <li>- negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal Comitato interministeriale per la programmazione economica, l'aliquota della cedolare secca calcolata sul canone pattuito dalle parti è ridotta al 19 per cento. La cedolare secca deve essere versata con le regole per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e negli stessi termini; l'acconto è pari al 95 per cento dell'imposta sostitutiva.</li> </ul>	
Fabbricati dati in locazione (situati nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano)	Canone di locazione ridotto del 25%, a titolo di spese (che non sono deducibili); se la rendita rivalutata risulta superiore a tale valore, si dichiara la rendita rivalutata, a meno che non si rientri in un regime legale di determinazione del canone.	
Contratti di locazione "convenzionati" (art. 1 D.L. 30 dicembre 1988, n. 551), vale a dire quelli stipulati nei comuni ad alta tensione abitativa in base ad accordi tra le organizzazioni dei locatori e dei conduttori	Il reddito, che risulta dal calcolo ordinario per i fabbricati in locazione, va ridotto del 30%.	
Fabbricati di interesse storico e artistico (L. 1° giugno 1939, n. 1089)	La riduzione applicabile al canone di locazione è pari al 35% a partire dal periodo di imposta 2012.(art.4 c.5 sexies lett.a) D.L. 02/03/2012 n. 16 convertito nella L. 26/04/2012 n. 44).	
Chiese e monasteri	Non sono produttive di reddito le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, compresi i monasteri di clausura e le loro pertinenze.	A condizione che da essi non si ricavi alcun reddito.
Fabbricati in costruzione o in ristrutturazione	Non sono produttivi di reddito per il periodo di validità della relativa licenza, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia.	A condizione che non siano comunque utilizzati.

## 1.8 I redditi di capitale (artt. 44-48)

- a) Gli interessi e gli altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti.
- b) Gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, dei certificati di massa e degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari.
- c) Le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue di cui agli articoli 1861 e 1869 del codice civile.
- d) I compensi per prestazioni di fideiussione o di altra garanzia.
- e) Gli utili che derivano dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, escluse le partecipazioni agli utili che spettano ai promotori e ai soci fondatori di società di capitali (che costituiscono redditi di lavoro autonomo).
- f) Gli utili che derivano da contratti di associazioni in partecipazione e da quelli ove è prevista la cointeressenza agli utili di un'impresa, senza partecipare alle perdite oppure la partecipazione agli utili e alle perdite di un'impresa senza il corrispettivo di un determinato apporto, di cui all'art. 2554, 1° comma del C.C., purché l'apporto non sia costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro.
- g) I proventi che derivano dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti.
- g-bis) I proventi che derivano da riporti e pronti contro termine su titoli e valute.
- g-ter) I proventi dei mutui di titoli garantiti.
- g-quater) I redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione.
- g-quinquies) I redditi che derivano dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche complementari, di cui al D. Lgs. 21/04/1993, n. 124, erogate in forma periodica e delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale.
- h) Gli interessi e gli altri proventi che derivano da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto.

### **Titoli e strumenti finanziari similari alle azioni e quote**

I titoli e gli strumenti finanziari emessi da società di capitali, da società cooperative, da società di mutua assicurazione, da enti commerciali, da trust e da società ed enti commerciali,

compresi i trust non residenti, la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi si considerano simili alle azioni ai fini delle imposte sui redditi.

Le partecipazioni al capitale, i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società o enti non residenti si considerano simili alle azioni a condizione che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente; a tale fine l'indeducibilità deve risultare da una dichiarazione dell'emittente stesso o da altri elementi certi e precisi.

### **Titoli e strumenti finanziari simili alle obbligazioni**

- Buoni fruttiferi emessi da società esercenti la vendita a rate di autoveicoli (autorizzate ai sensi di legge).
- Titoli di massa che contengono l'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata, con o senza la corresponsione di proventi periodici e che non riconoscono ai possessori alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'impresa emittente o dell'affare in relazione al quale siano stati emessi, né di controllo sulla gestione stessa.

### **Determinazione del reddito di capitale**

Il reddito di capitale è costituito dall'importo degli interessi, degli utili o degli altri proventi percepiti nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione.

### **Redditi di capitale**

<b>Tipologia</b>	<b>Determinazione del Reddito</b>	<b>Varie</b>
Mutui, titoli obbligazionari e assimilati, utili da associazioni in partecipazione e contratti simili, proventi che derivano dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali	Oltre agli interessi, si computa anche la differenza tra la somma percepita (o il valore normale dei beni ricevuti) alla scadenza e il prezzo di emissione o la somma impiegata, apportata o affidata in gestione, ovvero il valore normale dei beni impiegati, apportati o affidati in gestione.	
Riporti e proventi contro termine su titoli e valute	I proventi sono costituiti dalla differenza positiva tra i corrispettivi globali di trasferimento dei titoli e delle valute. Da tale differenza si scomputano gli interessi e gli altri proventi dei titoli, non rappresentativi di partecipazioni, maturati nel periodo di durata del rapporto, con esclusione dei redditi esenti.	

Tipologia	Determinazione del Reddito	Varie
	I corrispettivi a pronti e a termine espressi in valuta estera sono valutati, rispettivamente, secondo il cambio del giorno in cui sono pagati o incassati.	
Mutui di titoli garantiti	Si comprende nei proventi, oltre al compenso per il mutuo, anche il controvalore degli interessi e degli altri proventi dei titoli, non rappresentativi di partecipazioni, maturati nel periodo di durata del rapporto.	
Capitali dati a mutuo	Gli interessi, salvo prova contraria, si presumono percepiti alle scadenze e nella misura pattuite per iscritto. Se le scadenze non sono stabilite per iscritto gli interessi si presumono per cespiti nell'ammontare maturato nel periodo di imposta. Se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale.	
Capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione	Costituiscono reddito per la parte corrispondente alla differenza tra l'importo percepito e quello dei premi pagati. Si considera corrisposto anche il capitale convertito in rendita a seguito di opzion e. Tale regola non vale per le prestazioni erogate in forma di capitale ai sensi del D.Lgs. 21/04/1993, n. 124.	Ai redditi derivanti da contratti sottoscritti fino al 31/12/11, si applicava l'aliquota del 12,5% sulla parte di reddito riferito al periodo intercorrente tra la data di sottoscrizione o acquisto della polizza e il 31/12/2011. Sui redditi maturati fino al 30/06/2014 si applica l'aliquota del 20%, sui redditi maturati dal 1/7/2014 si applica l'aliquota del 26%.
Redditi derivanti da rendimenti delle prestazioni pensionistiche di cui al D.Lgs. 21/4/93 n. 124 erogate in forma periodica e delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale	Sono costituiti dalla differenza tra l'importo di ciascuna rata di rendita o di prestazione pensionistica erogata e quello della corrispondente rata calcolata senza tener conto dei rendimenti finanziari.	

Tipologia	Determinazione del Reddito	Varie
Versamenti dei soci	Le somme versate alle società commerciali e agli enti commerciali residenti dai loro soci o partecipanti si considerano date a mutuo se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo. Tale disposizione si applica anche alle somme versate alle associazioni e ai consorzi dai loro associati o partecipanti. Per il trattamento delle somme date a mutuo si veda all'apposita tipologia.	
Dividendi e utili da partecipazione distribuiti a persone fisiche relativi a partecipazione «qualificata»	Entrano a formare il reddito complessivo nella misura del 49,72% (100% se la società distributrice risiede in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato). I dividendi derivati dalla distribuzione di riserve costituite con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/07, quindi per le società con esercizio solare fino all'esercizio 2007, sono tassati sulla quota pari al 40% degli stessi.	I dividendi derivanti da utili tassati nell'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/07 (esercizio 2008 se solare) si considerano distribuiti successivamente a quelli accantonati negli esercizi precedenti.
Dividendi e utili da partecipazione distribuiti a persone fisiche relativi a partecipazione «non qualificata»	Si applica un'imposta sostitutiva da parte della società emittente nella misura del 26%, calcolata sull'intero dividendo.	Non si può optare per la tassazione ordinaria.
Dividendi e utili da partecipazione distribuiti a società di capitali o a enti commerciali	Entrano a formare il reddito complessivo nella misura del 5% (100% se la società distributrice risiede in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato).	
Dividendi e utili da partecipazione distribuiti a una società in nome collettivo, in accomandita semplice ovvero a una società a essa equiparata e a persone fisiche nell'esercizio d'impresa commerciale	Entrano a formare il reddito complessivo nella misura del 49,72% (40% per utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2007) (100% se la società distributrice risiede in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato).	I dividendi derivanti da utili tassati nell'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/07 (esercizio 2008 se solare) si considerano distribuiti successivamente a quelli accantonati negli esercizi precedenti.

Tipologia	Determinazione del Reddito	Varie
Dividendi provenienti dall'estero	Identico trattamento.	Nei confronti di persone fisiche, si applica la ritenuta del 26% anche in caso di partecipazione «qualificata», che però è d'acconto.
Aumento gratuito del capitale	Non costituiscono utili per i soci le azioni gratuite di nuova emissione o l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni, a seguito del passaggio di riserve e altri fondi a capitale.	
Riduzione del capitale esuberante una volta che sia stato aumentato gratuitamente	È considerata distribuzione di utili se e nella misura in cui l'aumento è avvenuto con passaggio a capitale di riserve diverse da quelle costituite con sovrapprezzo azioni o quote, con interessi di conguaglio, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta.	La riduzione si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo di capitale che deriva dai passaggi a capitale di riserve o fondi diversi da quelli non tassati in capo ai soci, a partire dal meno recente.
Recesso, esclusione dei soci, riduzione del capitale esuberante, liquidazione anche concorsuale della società	Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.	La parte eccedente, per le persone fisiche è sempre considerata "utile" ed è perciò tassata come i dividendi sul 40% o sul 49,72% della stessa.
Redditi imponibili ad altro titolo	I redditi di capitale percepiti da società di capitali, da enti commerciali o da stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti non costituiscono redditi di capitale, e quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva, concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa.	

## La tassazione dei dividendi e degli utili da partecipazione

### a) Percettori: privati

Per le persone fisiche la quota imponibile dei dividendi è stata fissata nella misura del 49,72% del dividendo percepito, (40% per gli utili prodotti anteriormente all'esercizio a quello in corso al 31/12/07); cosicché la quota non tassata risulta pari al 50,28% (60% sugli utili ante 31/12/07). Se la partecipazione è «qualificata», la quota imponibile del 40% o del 49,72% concorre a formare il reddito complessivo della persona fisica

con conseguente tassazione in base agli scaglioni previsti dalla tabella IRPEF.

I dividendi a persone fisiche, relativi a partecipazione «non qualificata» sono invece soggetti ad una ritenuta a titolo d'imposta, applicata dalla società emittente nella misura del 26%, a partire dal 1 luglio 2014 (fino al 31/12/2011 era del 12,5% e dal 01/01/2012 al 30/06/2014 del 20%).

#### **b) Percettori: imprenditori individuali e società di persone**

L'imponibilità al 40% o al 49,72% si applica anche nel caso in cui il percettore del dividendo sia una persona fisica nell'esercizio d'impresa commerciale o una società in nome collettivo, in accomandita semplice ovvero una società a essa equiparata.

#### **c) Percettori: società di capitali, enti commerciali ed enti non commerciali**

Per le società di capitali, gli enti commerciali e, in via transitoria, anche per gli enti non commerciali, la quota non imponibile del dividendo è stata fissata dal legislatore nella misura del 5%, cosicché la quota non tassata risulta pari al 95%. La ragione della differenza di tassazione rispetto alle persone fisiche è dovuta alla necessità di evitare una duplicazione di imposta. Infatti ipotizzando il caso, assolutamente nella norma, di una società di capitali che abbia partecipazioni in altra società di capitali, la quale a sua volta ne abbia in altra e così di seguito, la duplicazione d'imposta aumenterebbe a ogni passaggio.

#### **Partecipazioni qualificate**

Sono considerate qualificate le partecipazioni di persone fisiche in società di capitali, in enti commerciali o in società non residenti che rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2% in caso di titoli negoziati in mercati regolamentati o al 20%, negli altri casi, ovvero che rappresentano una partecipazione al capitale superiore rispettivamente al 5 o al 25%. Sono escluse le azioni di risparmio e le quote delle associazioni artistiche o professionali, mentre vi rientrano le quote di società in nome collettivo e in accomandita semplice.

#### **Associazioni in partecipazione**

Anche gli utili che derivano dai contratti di associazione in partecipazione e da quelli ove è prevista la cointeressenza agli utili di un'impresa, senza partecipazione alle perdite oppure la partecipazione agli utili e alle perdite di un'impresa senza il corrispettivo di un determinato apporto, sono imponibili al 49,72%. Tale regola si applica se il valore dell'apporto è superiore al 25% del patrimonio netto contabile dell'impresa o società associante, risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data della stipula del contratto, quando questa

non è quotata nei mercati regolamentati. La percentuale non deve superare il 5%, se i titoli della società sono negoziati in mercati regolamentati. Se l'associante determina il reddito in base alle disposizioni previste per l'impresa minore, gli utili dell'associato sono tassati nella misura del 49,72%, qualora l'apporto sia superiore al 25% della somma delle rimanenze finali di beni e di servizi ultra annuali e del costo complessivo dei beni ammortizzabili, al netto dei relativi ammortamenti. Quando il valore dell'apporto non supera le percentuali indicate, e il percipiente è un privato, sulla remunerazione si applica la ritenuta d'imposta del 20%, come per i dividendi su partecipazioni non qualificate, e non è ammessa l'opzione per il regime di tassazione in base al reddito complessivo.

### **Liquidazione**

Le regole sopraindicate valgono anche in occasione della liquidazione.

### **Dividendi provenienti dall'estero**

Sono soggetti alla stessa disciplina dei dividendi distribuiti da società residenti in Italia. Se la partecipazione non è qualificata si applica, nei confronti delle persone fisiche, la ritenuta d'imposta del 26% sull'imponibile "netto frontiera", diminuito cioè delle imposte estere. La ritenuta è operata dall'intermediario (in genere la banca residente). Se manca l'intervento di un intermediario residente, il reddito deve essere indicato in dichiarazione e va sottoposto a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi di pari importo della ritenuta che si sarebbe dovuta applicare, pari cioè al 26%. Se la partecipazione è qualificata il dividendo concorre a formare il reddito del socio, persona fisica, nella misura del 40% o 49,72% e si applica una ritenuta del 26% a titolo di acconto. Se il socio è una società di capitali residente o un ente commerciale residente, il dividendo concorre invece a formare il reddito nella misura del 5%.

### **Dividendi distribuiti da società estere residenti in Paesi con regime fiscale privilegiato**

Sono imponibili al 100%, sia che il socio sia persona fisica o società, gli utili provenienti da società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato; si considerano provenienti da società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato gli utili derivanti dal possesso di partecipazioni dirette in tali società o di partecipazioni di controllo anche di fatto, diretto o indiretto in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato. Tale disposizione non si applica se gli stessi utili sono stati imputati al socio ai sensi dell'art. 167 c.1 o sia stato dimostrato a seguito dell'esercizio dell'interpello, che dalla partecipazione non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in tali

Stati. Nel caso in cui si dimostri che la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento è riconosciuto un credito di imposta in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di partecipazione in proporzione agli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana. Il credito di imposta è computato in aumento del reddito complessivo. Tale regola si applica anche in caso di partecipazioni non qualificate, di contratti di associazione in partecipazione e di strumenti finanziari simili alle azioni o quote. Tuttavia, se i titoli della società estera sono negoziati nei mercati regolamentati, le partecipazioni, i titoli e gli strumenti finanziari non qualificati, esclusi però i contratti di associazione in partecipazione, rimangono soggetti alla disciplina generale, con applicazione della ritenuta d'imposta del 26%.

### **Dividendi corrisposti a soggetti esteri**

Si applica una ritenuta del 26%, a titolo d'imposta, con diritto al rimborso dell'imposta pagata all'estero (previa certificazione del competente ufficio fiscale) fino a un quarto della ritenuta, salvi i regimi previsti dalle convenzioni per evitare la doppia tassazione. L'aliquota è dell'1,375%, per gli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione Europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, inclusi nella lista dei Paesi non privilegiati, ed ivi residenti, in relazione alle partecipazioni di capitale, agli strumenti finanziari simili e ai contratti di associazione in partecipazione di capitale, non relativi a stabili organizzazioni nello Stato (con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007).

### **Dividendi a soggetti esenti**

Si applica una ritenuta del 27%, a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle società.

### **Retribuzioni corrisposte in relazione ai contratti di associazione in partecipazione o di cointeressenza agli utili**

Sono assimilati ai dividendi, con conseguente applicazione del relativo regime per essi previsto, quando l'apporto non è di opere e servizi.

### **Remunerazioni dei nuovi strumenti finanziari assimilati alle azioni**

I nuovi strumenti, la cui remunerazione è corrisposta in base alla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società dello stesso gruppo o del particolare affare in relazione al quale gli stessi strumenti sono stati emessi, sono assimilati ai dividendi con conseguente applicazione del relativo regime per essi previsto.

### **Presunzione assoluta di distribuzione di utili**

Indipendentemente dalla delibera dell'assemblea, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle che non sono tassabili in capo ai soci, per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta. Si tratta in particolare di riserve costituite con sovrapprezzo azioni o quote, con interessi di conguaglio, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta. Attenzione, non è ammessa la prova contraria.

### **Paesi con regime fiscale privilegiato ai fini della Black List (D.M. 23/1/2002, in G.U. n. 29 del 04/02/2002 successivamente modificato con altri decreti, ultimo D.M. 18/11/2015 art.1c.1)**

Andorra, Bahamas, Barbados, Bermuda, Brunei, Gibuti (ex Afar e Issas), Grenada, Guatemala, Isole Cook, Isole Marshall, Isole Vergini statunitensi, Kiribati (ex Isole Gilbert), Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Polinesia francese, Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark (Isole del Canale), Seychelles, Tonga, Tuvalu (ex Isole Ellice), Vanuatu.

Ne fanno parte inoltre:

- Bahrein, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;
- Emirati Arabi Uniti, con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate a imposta (soppresso dall'art.1 c.1 lett.b) D.M. 27/04/2015);
- Monaco, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato;
- Singapore, con esclusione della Banca Centrale e degli organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato (soppresso dall'art.1 c.1 lett.b) D.M. 27/04/2015).

Inoltre sono inclusi i seguenti Stati e territori limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate:

- 1) Angola, con riferimento alle società petrolifere che hanno ottenuto l'esenzione dall'Oil Income Tax, alle società che godono di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori fondamentali dell'economia angolana e per gli investimenti previsti dal Foreign Investment Code;
- 2) Antigua, con riferimento alle international business companies, esercenti le loro attività al di fuori del territorio

di Antigua, quali quelle di cui all'International Business Corporation Act, n. 28 del 1982 e successive modifiche e integrazioni, nonché con riferimento alle società che producono prodotti autorizzati, quali quelli di cui alla locale legge n. 18 del 1975, e successive modifiche e integrazioni;

- 3) soppresso;
- 4) [Costarica, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, nonché con riferimento alle società esercenti attività ad alta tecnologia], (soppresso dall'art.1 c.1 lett.c) D.M. 27/04/2015);
- 5) Dominica, con riferimento alle international companies esercenti l'attività all'estero;
- 6) Ecuador, con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi;
- 7) Giamaica, con riferimento alle società di produzione per l'esportazione che usufruiscono dei benefici fiscali dell'Export Industry Encourage Act e alle società localizzate nei territori individuati dal Jamaica Export Free Zone Act;
- 8) Kenia, con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones;
- 9) soppresso;
- 10) [Mauritius, con riferimento alle società «certificate» che si occupano di servizi all'export, espansione industriale, gestione turistica, costruzioni industriali e cliniche e che sono soggette a Corporate Tax in misura ridotta, alle Off-shore Companies e alle International Companies], (soppresso dall'art.1 c.1 lett.c) D.M. 27/04/2015);
- 11) Panama, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, secondo la legislazione di Panama, alle società situate nella Colon Free Zone e alle società operanti nelle Export Processing Zone;
- 12) Portorico, con riferimento alle società esercenti attività bancarie ed alle società previste dal Puerto Rico Tax Incentives Act del 1988 o dal Puerto Rico Tourist Development Act del 1993;
- 13) Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e «di domicilio»;
- 14) Uruguay, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore.

La lista riportata è stata abrogata con decorrenza dal 01/01/2016;

la Legge di Stabilità 2016 ha previsto infatti che i regimi fiscali si considerano privilegiati laddove il livello di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

## 1.9 I redditi di lavoro dipendente (artt. 49 - 52)

Tipologia	I redditi di lavoro dipendente derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro. Costituiscono inoltre reddito di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni a esse equiparati. Fanno parte del reddito di lavoro dipendente anche gli interessi e la rivalutazione monetaria dei crediti che derivano dai redditi stessi.
Reddito	È costituito da tutte le somme e valori in genere percepiti a qualunque titolo durante il periodo di imposta, anche sottoforma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro <sup>1</sup> .

Nota 1 - Nel reddito erogato agli atleti professionisti (c. 4-bis introdotto dall'art. 1 c. 160 lett.a) L. 27/12/13 n.147 in vigore dall'1/1/2014) si considera anche il costo dell'attività di assistenza sostenuto dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti professionisti medesimi, nella misura del 15 per cento, al netto delle somme versate dall'atleta professionista ai propri agenti per l'attività di assistenza nelle medesime trattative.

### Non costituiscono reddito di lavoro dipendente: i contributi previdenziali e assistenziali, le erogazioni liberali, le spese di viaggio, vitto e alloggio

Contributi previdenziali e assistenziali (art. 51 c.2 lett.a) art. 10 c.1 lett. e-ter	- i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge e i contributi di assistenza sanitaria, fino ad un massimo di euro 3.615,20, a enti e casse aventi esclusivamente fine assistenziali in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della Salute di cui all'art. 10 c. 1 lett. e-ter. Ai fini del limite di non tassabilità occorre tener conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'art. 10 c. 1 lett. e-ter);
Pasti e indennità sostitutive corrisposti dal datore di lavoro (art. 51 c.2 lett.c)	- le somministrazioni di pasti da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense direttamente organizzate dal datore di lavoro o gestite da terzi; - le prestazioni e le indennità sostitutive corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o a unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione fino all'importo complessivo giornaliero di euro 5,29 aumentato a euro 7 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica a partire da 1/7/2015(art.1 c.16 legge 23/12/2014 n. 190);
Prestazioni di trasporto da parte del datore di lavoro (art. 51 c.2 lett.d)	- le prestazioni di servizi di trasporto collettivo fatte alla generalità o a categorie di dipendenti, anche se affidate a terzi (servizi pubblici compresi);
Utilizzazione di opere e servizi (art.51 c.2 lett. f))	- l'utilizzazione di opere e servizi riconosciuti volontariamente dal datore di lavoro o in conformità a disposizioni contrattuali o di accordo o di regolamento aziendale offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari a carico (coniuge, figli e altri familiari conviventi a carico) per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto (art. 100 Tuir c.1) a decorrere dal 1/1/2016 (L.208/2015 art.1 c.190 lett.a) n.1));

Somme per educazione etc. (art.51 c.2 lett. f-bis))	- le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro o in conformità a disposizioni contrattuali o di accordo o di regolamento aziendale offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari a carico (coniuge, figli e altri familiari conviventi a carico) relativamente a servizi di educazione e istruzione in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a decorrere dal 1/1/2016 (L.208/2015 art.1 c.190 lett.a) n.2));
Somme per assistenza a familiari anziani etc. (art.51 c.2 lett. f-ter))	- le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro o in conformità a disposizioni contrattuali o di accordo o di regolamento aziendale offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari a carico o non autosufficienti a decorrere dal 1/1/2016 (L. 208/2015 art.1 c.190 lett.a) n.3));
Beni e servizi non superiori a euro 258,23 art.51 c.3 2	- il valore dei beni ceduti o dei servizi prestati nel periodo di imposta per un importo inferiore a euro 258,23. Se tale valore supera il limite lo stesso concorre interamente a formare il reddito;

**Costituiscono parzialmente reddito di lavoro dipendente o per la parte eccedente i limiti stabiliti dalla norma:**

Autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti da parte del datore di lavoro (art. 51 c.4 lett.a)	- il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali elaborate dall'Automobile Club d'Italia annualmente, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto delle cifre eventualmente trattenute al dipendente;
Indennità per le trasferte o missioni fuori del territorio comunale (art. 51 c.5)	- la parte che eccede 46,48 euro al giorno, elevate a 77,47 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente, il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonchè i rimborsi di altre spese, anche non documentabili eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di 15,49 euro, elevate a 25,82 euro per le trasferte all'estero;
Indennità per le trasferte o missioni nell'ambito del territorio comunale e spese di trasporto (art. 51 c.5)	- il 100% delle indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, esclusi i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore;
Maggiorazioni di retribuzione per attività lavorative in luoghi sempre diversi (art. 51 c.6)	- il 50% delle indennità e delle maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità;

Indennità di navigazione e di volo (art. 51 c.6)	- il 50% delle indennità di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo;
Indennità di trasferta degli ufficiali giudiziari (art. 51 c.6)	- il 50% delle indennità di trasferta degli ufficiali giudiziari;
Indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti (art. 51 c.7)	- il 50% delle indennità di trasferimento e di prima sistemazione, per un importo complessivo annuo non superiore a 1.549,37 euro per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e a 4.648,11 euro per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, tale regola si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno. Le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico, e di trasporto delle cose, nonché le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito anche se viene corrisposta contemporaneamente l'indennità di trasferimento;

#### **Costituiscono parzialmente reddito di lavoro dipendente o per la parte eccedente i limiti stabiliti dalla norma:**

Assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero (art. 51 c.8)	- il 50% degli assegni di sede e altre indennità. Se, per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali, la legge prevede la corresponsione di un'indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate, concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50%, nonché il 50% delle maggiorazioni percepite fino alla concorrenza di due volte l'indennità di base. Qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte che eccede gli emolumenti predetti. La previsione della tassazione del 50% delle maggiorazioni è stata introdotta dal c. 319 art.1 L. 190/2014 a decorrere dal 1/7/2015.
--	--

#### **Deducibilità per le imprese delle spese di vitto, alloggio e trasporto**

Deducibilità delle spese di vitto e alloggio e trasporto parte di imprese e professionisti (art. 54 c.6 - art. 95 c.3)	Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori del territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione dal reddito degli esercenti imprese, arti e professioni per un importo giornaliero non superiore ad euro 180,76, elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare di tale rapporti è stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 cavalli fiscali se con motore diesel. Le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, possono dedurre un importo pari a euro 59,65 al giorno, elevate a euro 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto.
--	--

## 1.10 I redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50)

### Art. 50 lett. a

<b>Fattispecie</b>	Compensi percepiti dai lavoratori soci delle seguenti cooperative: - di produzione e lavoro; - di servizi; - agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli; - della piccola pesca.
<b>Condizioni, esclusioni e note</b>	1) lo stipendio non deve superare i salari correnti, maggiorati del 20%; 2) la cooperativa deve: - essere iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione; - nel suo statuto devono essere inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge; - tali principi devono risultare effettivamente osservati.
<b>Determinazione del reddito</b>	Come il reddito di lavoro dipendente.

### Art. 50 c. 1 lett. b

<b>Fattispecie</b>	Indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità.
<b>Condizioni, esclusioni e note</b>	Sono esclusi quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e quelli che per legge devono essere riversati allo Stato.
<b>Determinazione del reddito</b>	Come il reddito di lavoro dipendente.

### Art. 50 c. 1 lett. c

<b>Fattispecie</b>	Somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale.
<b>Condizioni, esclusioni e note</b>	Il beneficiario non deve essere legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante (in tale caso fa parte del reddito di lavoro dipendente).
<b>Determinazione del reddito</b>	Come il reddito di lavoro dipendente.

### Art. 50 c. 1 lett. c-bis

<b>Fattispecie</b>	Somme e valori in genere, a qualunque titolo percepiti anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, compresi quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione, che hanno per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto, nel quadro di un rapporto unitario e continuativo, senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, purché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione, relativo a redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.
--------------------	---

<b>Determinazione del reddito</b>	Come il reddito di lavoro dipendente.
-----------------------------------	---------------------------------------

**Art. 50 c. 1 lett. d**

<b>Fattispecie</b>	Remunerazioni dei sacerdoti della Chiesa cattolica, assegni versati per il sostentamento dei ministri del culto e dei missionari da parte dell'Unione delle Chiese cristiane avventiste del 7 <sup>o</sup> giorno, delle Assemblee di Dio in Italia, dall'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia e della Chiesa Evangelica Luterana in Italia e delle Comunità a essa collegate.
<b>Determinazione del reddito</b>	Come il reddito di lavoro dipendente.

**Art. 50 c. 1 lett. e****Art. 52 c. 1 lett. a-bis**

<b>Fattispecie</b>	Compensi corrisposti ai medici specialisti ambulatoriali e ad altre figure operanti nelle AA.SS.LL. con contratto di lavoro dipendente (per esempio biologi, psicologi, medici addetti all'attività della medicina dei servizi, alla continuità assistenziale e all'emergenza sanitaria territoriale ecc.).
<b>Condizioni, esclusioni e note</b>	I compensi percepiti dal personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale per l'attività libero-professionale intramuraria, esercitata presso studi professionali privati a seguito di autorizzazione del direttore generale dell'azienda sanitaria, costituiscono reddito nella misura del 75%.
<b>Determinazione del reddito</b>	Come per i dipendenti, escluse le detrazioni di cui all'art. 14.

**Art. 50 c. 1 lett. f**

<b>Fattispecie</b>	Indennità, gettoni di presenza e altri compensi pagati dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni a soggetti che non esercitano un'attività professionale di lavoro autonomo o d'impresa commerciale; compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza, a esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato.
<b>Determinazione del reddito</b>	Come per i dipendenti, escluse le detrazioni di cui all'art. 14.

**Art. 50 c. 1 lett. g****Art. 52 c. 1 lett. b**

<b>Fattispecie</b>	Indennità dei membri del Parlamento nazionale e del Parlamento Europeo e indennità, comunque denominate, per le cariche elettive e per le funzioni svolte dai consiglieri regionali, provinciali e comunali e dai giudici della Corte Costituzionale; assegni vitalizi percepiti in dipendenza della cessazione dalle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica.
<b>Determinazione del reddito</b>	Come per i dipendenti, escluse le detrazioni di cui all'art.14; ai fini della determinazione delle indennità, non concorrono a formare il reddito le somme erogate a titolo di rimborso di spese, purché l'erogazione di tali somme e i relativi criteri siano disposti dagli organi competenti a determinare i trattamenti dei soggetti stessi; gli assegni vitalizi sono assoggettati a tassazione per la quota parte che non deriva da fonti riferibili a trattenute effettuate al percettore già assoggettate a ritenute fiscali.

**Art. 50 lett. h - lett. h-bis**

**Art. 52 lett. c/d**

<b>Fattispecie</b>	Rendite vitalizie e rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle che hanno funzione previdenziale (quelle cioè che non derivano da contratti di assicurazione sulla vita, stipulati con imprese autorizzate dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private) che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione. Trattamenti periodici integrativi corrisposti dai Fondi Pensione di cui al D.Lgs. 21/04/1993, n. 124.
<b>Determinazione del reddito</b>	Non spettano le detrazioni di cui all'art. 14. I redditi relativi alle prime due voci si presumono percepiti, salvo prova contraria, nella misura e alle scadenze risultanti dai relativi titoli, mentre i trattamenti periodici integrativi dei Fondi Pensioni si assumono al netto della parte corrispondente ai redditi già assoggettati a imposta e di quelli che costituiscono reddito di capitale; gli stessi trattamenti erogati in forma capitale a seguito di riscatto della posizione individuale per cause dipendenti dalla volontà delle parti si assumono al netto dei redditi già assoggettati a imposta, se determinabili. Non spettano le detrazioni di cui all'art. 14.

**Artt. 50 lett. i**

**Art. 52 c. 1 lett. c**

<b>Fattispecie</b>	Altri assegni periodici comunque denominati alla cui produzione non concorrono né capitale né lavoro, compresi gli assegni testamentari, quelli alimentari, gli assegni corrisposti al coniuge, in conseguenza di separazione legale, divorzio o annullamento del matrimonio, esclusi quelli destinati al mantenimento dei figli, e le rendite perpetue.
--------------------	--

**Art. 50 lett. l**

**Art. 52 lett. d-bis**

<b>Fattispecie</b>	Compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.
<b>Determinazione del reddito</b>	Se sono percepiti da chi ha raggiunto l'età prevista dalla vigente legislazione per la pensione di vecchiaia e che abbia un reddito complessivo non superiore a euro 9.296,22, al netto della deduzione spettante per l'abitazione principale e per le sue pertinenze, costituiscono reddito per la parte che eccede complessivamente nel periodo d'imposta euro 3.098,74 (si applica la ritenuta d'imposta con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito, maggiorata delle addizionali).

## 1.11 Il reddito di lavoro autonomo (artt. 53-54)

Tipo	Definizione	Determinazione del reddito
Esercizio di arti e professioni Art. 53 c.1 Art. 54 c.1	Consiste nello svolgimento di un'attività abituale artistica o professionale di lavoro autonomo, diversa dall'attività d'impresa, esercitata in forma individuale o di associazione personale, che può anche non essere esclusiva.	Il reddito è costituito dalla differenza tra l'importo dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazioni agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso. Il criterio di imputazione dei compensi e dei costi avviene in base al principio di cassa.
Altri redditi di lavoro autonomo Art. 53 c.2 Art. 54 c.8	Diritti d'autore, derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali.	Sono costituiti dall'importo dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25% a titolo di deduzione forfetaria delle spese, del 40% se i compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni.
	Partecipazioni agli utili nel contratto di associazione in partecipazione quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro.	I relativi introiti costituiscono reddito per l'intero importo percepito nel periodo d'imposta.
	Indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia.	Costituiscono reddito per l'intero importo percepito nel periodo d'imposta.
	Redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali (ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349).	Sono costituiti dall'importo dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese.
	Rapporti di cooperazione dei volontari e dei cooperanti derivanti da contratto stipulato da organizzazione non governativa riconosciuta idonea ai sensi dell'articolo 28 della legge 26/02/1987, n. 49.	L'imponibile è determinato sulla base dei compensi convenzionali fissati annualmente con decreto del Ministero degli Affari Esteri di concerto con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, indipendentemente dalla durata temporale e dalla natura del contratto.

### Esercenti arti e professioni: determinazione del reddito

Regimi applicabili (per gli altri regimi si veda al reddito

d'impresa):

- regime ordinario in base ai costi e ai ricavi;
- regime agevolato per i primi tre anni per chi intraprende una nuova attività;
- regime contribuenti minimi.

## **Esercenti arti e professioni: regime ordinario di determinazione del reddito**

### **Criteri**

In linea generale i compensi e i costi si contabilizzano in base al criterio di cassa (data dell'incasso o del pagamento).

### **Compensi**

I compensi si contabilizzano al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde. Per soggetti senza cassa di previdenza va invece incluso nei compensi il contributo previdenziale del 4%, addebitato al cliente, poiché l'importo effettivamente pagato si deduce come contributo obbligatorio per legge.

### **Costi**

Tutti i costi inerenti all'attività svolta sono deducibili se pagati nel periodo d'imposta. Tale regola generale (criterio di cassa) non vale per gli ammortamenti, i beni in locazione finanziaria, i cui canoni si contabilizzano in base alla maturazione, imputando a essi anche il maxi canone iniziale, e la quota di TFR (trattamento di fine rapporto) dei dipendenti maturata nel periodo d'imposta.

### **Perdite**

Le perdite da lavoro autonomo si computano in diminuzione dai redditi complessivi conseguiti nel periodo di imposta. Non è possibile il riporto a nuovo delle perdite.

### **I costi**

<b>Natura del costo</b>	<b>Come e se si deduce</b>	<b>Note</b>
Acquisti di beni strumentali, esclusi gli oggetti di arte, di antiquariato o da collezioni	In quote annuali di ammortamento fissate dal D.M. 31/12/1998, in G.U. n. 27 del 2/1/1989, in supp L. ordinario n. 8.	
Acquisti di beni strumentali di costo non superiore a euro 516,46	Il costo può essere dedotto per intero.	

Natura del costo	Come e se si deduce	Note
Limitazioni per autovetture, motocicli, ciclomotori	Il costo è deducibile al 20% (dal 1/1/14) limitatamente ad un solo autoveicolo (poiché sono considerati beni promiscui) nel limite di spesa di euro:	Se il veicolo viene acquistato il costo deve essere ammortizzato; se il veicolo viene acquisito in locazione, anche finanziaria, o in noleggio il costo si deduce in base alla maturazione. Può essere ammortizzato il costo di un solo automezzo (in caso di attività associata, un automezzo per ogni associato).
- acquisto di autovetture anche in locazione finanziaria	18.075,99	
- autovetture in locazione non finanziaria. o noleggio	3.615,20	
- acquisto di motocicli anche in locazione	4.131,66	
- motocicli in locazione non finanziaria o noleggio	774,69	
- acquisto di ciclomotori anche in locazione finanziaria	2.065,83	
- ciclomotori in locazione non finanziaria. o noleggio	413,17	
- veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti	i costi sono deducibili per il 70% (dal 1/1/14).	
Per esempio per le autovetture, l'ammortamento può essere calcolato su un valore massimo di euro	$18.075,99 \times 20\% = 3.615,20$	
Beni mobili promiscui (utilizzati per la professione e per uso personale)	Sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non è superiore a euro 516,46, nella misura del 50%.	Nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le relative spese.
Canoni di locazione finanziaria di beni mobili	È ammessa la loro deduzione a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento, corrispondente al coefficiente di ammortamento stabilito.	Per esempio per le macchine ufficio il coefficiente è del 20%, con ammortamento in 5 anni: il 50% è perciò pari a 2,5 anni. Se il leasing ha per oggetto beni immobili la durata del contratto deve essere di un minimo di 8 anni ad un massimo di 15.

Natura del costo	Come e se si deduce	Note
Immobili strumentali per l'esercizio dell'arte o professione	Dal 1/1/07 sono deducibili le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi all'acquisto di immobili adibiti all'esercizio della professione. Se l'immobile è in locazione si deduce il canone.	Immobili acquistati in locazione finanziaria: sono deducibili i canoni se i contratti sono stati stipulati tra il 1/1/07 e il 31/12/09 con durata da un minimo di 8 anni ad un massimo di 15. Per i contratti stipulati dal 1/1/14 il contratto non deve essere inferiore a 12 anni. In caso di vendita la plusvalenza realizzata concorre a formare il reddito di lavoro autonomo. La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.13/E precisa che le minusvalenze o plusvalenze sono deducibili o tassabili solo se derivanti da immobili acquistati dal 1/1/07.
Immobili utilizzati promiscuamente (per la professione e all'uso personale) e relative spese	Se di proprietà si deduce un importo pari al 50% della rendita catastale; se in locazione anche finanziaria, si deduce il 50% del canone.	A condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.
Spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria dell'immobile utilizzato per l'attività	Sono deducibili nel limite del 5% del costo del bene nell'esercizio in cui sono state sostenute e il residuo in 5 quote annuali costanti.	
Spese degli alberghi e ristoranti	Sono deducibili nella misura del 75% e comunque per un importo complessivamente non superiore al 2% dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Sono completamente deducibili se fatturate integralmente al	
	committente. Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista. La novità è introdotta a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 (art.10 c.1 D.Lgs 21/11/2014 n.175).	

Natura del costo	Come e se si deduce	Note
Spese di rappresentanza	Sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta.	
Spese per oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali	1% dei compensi (sono considerate spese di rappresentanza).	
Spese sostenute per l'acquisto di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito	1% dei compensi (sono considerate spese di rappresentanza).	
Spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale	Sono deducibili nella misura del 50% della spesa sostenuta.	Si deducono al 50% anche le spese di viaggio e soggiorno.
Spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori del territorio comunale dai lavoratori dipendenti	Sono deducibili per un importo giornaliero non superiore a euro 180,76, elevato a euro 258,23 per le trasferte all'estero.	
Compensi al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti	Non sono deducibili.	I compensi non concorrono a formare il reddito complessivo di chi li percepisce.
Spese telefoniche	Sono deducibili nella misura dell'80%.	Valgono le regole previste per il reddito d'impresa al quale si rimanda.

## Regime dei minimi

La L. 23/12/2014 n. 190 (legge di stabilità 2015) ha disposto, a decorrere dall'01/01/2015, l'introduzione del nuovo regime fiscale agevolato per autonomi mentre l'art. 1 co. 85 della L. 190/2014 ha abrogato i regimi agevolati in vigore nel 2014 e le relative norme istitutive, cioè:

- il regime delle nuove iniziative produttive (art. 13 della L. 388/2000);
- il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (artt. 27 co. 1, 2 e 7 del D.L. 98/2011 e 1 co. 96 -115 e 117 della L. 244/2007);
- il regime agevolato per gli "ex minimi" (art. 27 co. 3 -5 del D.L. 98/2011).

Solo per il 2015, l'art. 10 co. 12-undecies del D.L. 192/2014 convertito aveva prorogato il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile.

Dal 2016, pertanto, l'unico regime agevolato in essere è quello

previsto dalla Legge 190/2014.

Il regime agevolato può essere utilizzato da parte di coloro che iniziano l'attività, oppure dai soggetti che l'anno precedente utilizzavano in via opzionale il regime ordinario o dei minimi o per l'imprenditoria giovanile.

Quindi in caso di inizio attività e per le attività in corso nel 2016 potranno essere utilizzati:

- il regime ordinario, in contabilità semplificata od ordinaria;
- il regime fiscale agevolato per autonomi ex L. 190/2014.

I requisiti per poter accedere al regime fiscale agevolato sono:

1) ricavi conseguiti o compensi percepiti (eventualmente ragguagliati ad anno) non superiori ai seguenti limiti, diversi a seconda del codice ATECO 2007 che contraddistingue l'attività esercitata:

- euro 45.000,00 per industrie alimentari e delle bevande con codice attività 10 e 11 (coefficiente di redditività 40%);
- euro 50.000,00 per commercio all'ingrosso e al dettaglio con codice attività 45, da 46.2 a 46.9, da 47.1 a 47.7, 47.9 (coefficiente di redditività 40%);
- euro 40.000,00 per commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande con codice attività 47.81 (coefficiente di redditività 40%);
- euro 30.000,00 per commercio ambulante di altri prodotti con codice attività 47.82 e 47.89 (coefficiente di redditività 54%);
- euro 25.000,00 per costruzioni e attività immobiliari con codice attività 41, 42, 43, 68 (coefficiente di redditività 86%);
- euro 25.000,00 per intermediari del commercio con codice attività 46.1 (coefficiente di redditività 62%);
- euro 50.000,00 per attività dei servizi di alloggio e di ristorazione con codice attività 55 e 56 (coefficiente di redditività 40%);
- euro 30.000,00 per attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi con codice attività da 64 a 66, da 69 a 75, da 85 a 88 (coefficiente di redditività 78%);
- euro 30.000,00 per tutte le altre attività con codice attività da 01 a 03, da 05 a 09, da 12 a 33, da 35 a 39, da 49 a

53, da 58 a 63, da 77 a 82, 84, da 90 a 99 (coefficiente di redditività 67%);

- 2) sostenimento di spese complessivamente non superiori a euro 5.000,00 lordi per lavoro accessorio, lavoro dipendente, collaborazioni, ecc.;
- 3) costo complessivo dei beni mobili strumentali, al lordo degli ammortamenti, non superiore a euro 20.000,00; tale limite include i beni in leasing (che rilevano per il costo sostenuto dal concedente), i beni in locazione, noleggio e comodato (che rilevano in base al valore normale), il 50% dei beni detenuti in regime d'impresa o arte e professione utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente (ivi inclusi i beni a deducibilità limitata, come mezzi di trasporto e telefonia). Sono esclusi i beni inferiori a euro 516,46);
- 4) abrogato.

I soggetti che avviano una nuova attività, devono comunicare di accedere al nuovo regime con la dichiarazione di inizio attività ai fini IVA (mod. AA9).

### **Determinazione del reddito imponibile**

Il reddito si determina applicando ai ricavi la percentuale di redditività di cui sopra in relazione alle diverse tipologie di attività. I ricavi sono calcolati secondo il principio di cassa.

Dal reddito imponibile possono essere analiticamente dedotte le seguenti spese:

- i contributi previdenziali versati, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, ovvero, se non fiscalmente a carico, qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi, la cui eccedenza può essere, a sua volta, dedotta dal reddito complessivo;
- le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori l'accesso al regime, secondo le regole ordinarie del TUIR.

I soggetti che avviano una nuova attività hanno diritto ad un'ulteriore agevolazione per i primi tre anni di attività, consistente nella riduzione di un terzo del reddito imponibile. Il beneficio è accordato solo se:

- il contribuente non ha esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, un'attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività non costituisce, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro

dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

- l'attività svolta in precedenza da altro soggetto aveva conseguito un ammontare di ricavi e compensi non superiore ai limiti reddituali previsti per quell'attività sulla base della classificazione ATECO.

### **Imposta sostitutiva del 15%**

Sul reddito imponibile determinato forfetariamente si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle addizionali regionale e comunale e dell'IRAP pari al 15%.

Il versamento è effettuato negli stessi termini e con le medesime modalità previste per i versamenti IRPEF.

### **Esclusione delle ritenute d'acconto**

I ricavi e i compensi non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. I contribuenti devono rilasciare un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

### **Disciplina ai fini IVA**

I contribuenti che applicano il regime agevolato non applicano l'IVA e non detraggono l'IVA assolta sugli acquisti. Tuttavia essi mantengono la soggettività passiva ai fini IVA e quindi, sono tenuti ad assolvere l'imposta in relazione alle operazioni passive CEE e reverse charge versando l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

### **Semplificazioni**

L'utilizzo del regime forfetario esonera il contribuente:

- dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi;
- dall'operare le ritenute alla fonte;
- dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri contabili.

I predetti contribuenti sono esonerati da:

- liquidare versare l'IVA se non nei particolari casi sopra ricordati;
- registrare le fatture emesse, gli acquisti e i corrispettivi;
- tenere e conservare i registri e i documenti, salvo per le

fatture di acquisto, le bollette doganali di importazione e i documenti emessi per certificare i corrispettivi;

- predisporre e trasmettere la dichiarazione IVA e la comunicazione annuale;
- comunicare telematicamente le operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. "spesometro");
- comunicare i dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata;
- certificare i corrispettivi qualora svolgano attività quali cessione di tabacchi, giornali, carburanti.

### **Cessazione del regime agevolato**

Il regime agevolato può essere applicato fino a quando se ne possiedono i requisiti d'accesso o si verifica una o più delle condizioni di esclusione. In tali casi, il regime cessa dall'anno successivo a quello in cui si verifica l'evento.

L'utilizzo del nuovo regime è precluso per i soggetti che si trovino nelle seguenti situazioni:

- si avvalgono di regimi speciali IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- non sono residenti nello Stato italiano, ad eccezione dei residenti in uno degli Stati Membri UE o aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producano nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto;
- effettuano, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
- esercitano attività di lavoro autonomo o d'impresa in forma individuale e, contemporaneamente, partecipano a società di persone o associazioni professionali, ovvero a S.r.l. in regime di trasparenza.

## **1.12 Il reddito d'impresa (artt. 55 - 66)**

Il reddito d'impresa è quello che deriva dall'esercizio di imprese commerciali.

### **Esercizio di imprese commerciali**

Per esercizio d'impresa si intende lo svolgimento per professione abituale, anche se non esclusiva, di una delle attività commerciali indicate nell'art. 2195 del C.C., e delle attività agricole, di allevamento degli animali e di quelle dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione e commercializzazione dei prodotti del fondo, che eccedono i limiti previsti per essere considerate agricole. Per tali attività non è rilevante l'organizzazione in forma d'impresa.

### **Sono inoltre considerati redditi d'impresa:**

- i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 C.C.;
- i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
- i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole, anche se esercitate nei limiti previsti dall'attività agricola, qualora spettino alle società di capitali, agli enti commerciali e alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, comprese le stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti, esercenti attività di impresa.

### **Le attività indicate all'art. 2195 del C.C. sono le seguenti:**

1. un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
2. un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
3. un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
4. un'attività bancaria o assicurativa;
5. altre attività ausiliarie delle precedenti.

### **Determinazione del reddito d'impresa (art. 56)**

Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni applicabili alle società e agli enti commerciali residenti (si veda al paragrafo "La tassazione in base a bilancio - Il reddito d'impresa per le società e gli enti commerciali"), salvo quanto stabilito

dalle regole appositamente previste per le imprese individuali.

## **I regimi di determinazione del reddito d'impresa**

1. Regime ordinario;
2. impresa minore;
3. regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (art. 27, D.L. 6/07/2011, n. 98) fruibile soltanto per coloro che vi abbiano già aderito entro il 31/12/2015 e sino al termine "naturale" del periodo di permanenza nel regime agevolato;
4. regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (cd. regime dei forfetari) disciplinato dalla L. 190/2014, art. 1, commi da 54 a 89 (Legge di Stabilità 2015) come recentemente modificato dalla L. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016), art. 1, commi 111, 112 e 113.

### **1.12.1 Il regime ordinario**

Proventi che non concorrono alla formazione del reddito:

- i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta;
- i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva;
- le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone;
- le plusvalenze, le indennità e gli altri redditi indicati alle lettere da g) ad n) dell'art. 17, quando ne è richiesta la tassazione separata (si veda il corrispondente paragrafo), da parte del contribuente, persona fisica.

### **Attività di allevamento di animali oltre ai limiti (art. 56 V comma)**

Il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'importo che si determina attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione. Il valore medio e tale coefficiente sono stabiliti ogni due anni con decreto ministeriale (ultimo: D.M. 10 Maggio 2010 che riprende i parametri riportati nel D.M. 20 Aprile 2006). Il coefficiente moltiplicatore non si applica agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari, quando, per la natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare. Il

reddito va ragguagliato alla durata del periodo d'imposta se è superiore o inferiore a dodici mesi. Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di determinare il reddito in base alle norme ordinarie. Tali regole non si applicano alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, alle società di capitali, agli enti commerciali e alle società estere, per le quali il reddito è interamente qualificato come d'impresa, compresa la parte non eccedente i vari limiti previsti.

### **Altre attività agricole (art. 56-bis)**

Altre attività agricole che eccedono i limiti previsti per essere considerate agricole<sup>1</sup>:

- Per le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite per esse previsto, il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario, relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste, in proporzione alla superficie eccedente.
- Per le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15%.
- Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25%.
- Attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del C.C. – Sono quelle attività esercitate dall'imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, comprese quelle dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata. È compresa anche l'attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione e ospitalità.

Nota 1 – È ammessa l'opzione per il regime ordinario. Tali regole non si applicano alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, alle società di capitali, agli enti commerciali e alle società estere, per le quali il reddito è interamente qualificato come d'impresa, compresa la parte non eccedente i vari limiti previsti.

**Ricavi (art. 57)**

Fa parte del reddito d'impresa il valore normale dei beni e delle prestazioni di servizi assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Si veda il successivo paragrafo per l'assegnazione agevolata degli immobili merce ai soci consentita sino al 30/09/2016 dalla Legge di Stabilità 2016.

**Plusvalenze (art. 58)**

Le plusvalenze che derivano dalla cessione di partecipazioni che per le società di capitali danno diritto all'esenzione nella misura del 95% ("participation exemption"), per le imprese e le società di persone non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti, limitatamente al 50,28% dell'importo totale (cfr. art. 2 del D.M. 02/04/2008). Si rinvia al paragrafo relativo alle plusvalenze percepite dai soggetti IRES (art. 87) per le novità che a partire dal 2016 investono tale componente positiva di reddito quando derivante da partecipazioni detenute in Paesi a fiscalità privilegiata (tassazione integrale, esimenti). Le minusvalenze da valutazione, come per le società di capitali, sono invece indeducibili per intero. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito anche se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Al riguardo si segnala la possibilità di trasferimento fiscalmente agevolato di autoveicoli ed immobili non strumentali (si pensi all'immobile patrimoniale locato o all'immobile merce nel magazzino di società di compravendita immobiliare – plusvalenza da cessione) dalla sfera imprenditoriale a quella privata introdotta dalla Legge di Stabilità 2016. In breve per le società di persone (commerciali) e le società di capitali diviene possibile assegnare tali beni non strumentali entro il 30 settembre 2016 a quei soci che già appartenevano alla compagine sociale allo scorso 30 settembre 2015. L'assegnazione sconta un'imposta sostitutiva con aliquota all'8% (elevata al 10,5% per le società di comodo) da applicarsi ad una plusvalenza pari alla differenza tra un valore normale da calcolarsi ricorrendo ai moltiplicatori catastali (inferiore alla tradizionale assimilazione al valore di mercato) ed il costo fiscale non ammortizzato del bene.

L'agevolazione compete anche agli imprenditori individuali, ma con la cruciale differenza nell'ambito oggettivo costituito in questo caso da immobili ed autoveicoli strumentali se posseduti al 31/10/2015.

L'imposta sostitutiva dell'IRAP e delle imposte dirette va versata per il 60% del suo importo entro il 30/11/2016 e la restante parte entro il 16/06/2017.

**Dividendi (art. 59)**

Gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi

denominazione dalle società di capitali e dagli enti commerciali concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'esercizio in cui sono percepiti, nella misura del 49,72%, poiché sono esclusi, nei limiti del 50,28% del loro ammontare. Il D.M. 02/04/2008 ha determinato l'innalzamento della quota imponibile dei dividendi, correlato al calo dell'aliquota IRES dal 33% al 27,5%, mantenendo così inalterati la pressione tributaria ed il gettito in favore dell'erario. La tassazione è al 100% per i dividendi di società situate in paradisi fiscali, in mancanza della dimostrazione da dare tramite interpello. Si applicano le disposizioni previste per i redditi di capitale (si veda il paragrafo intitolato "I redditi di capitale e i dividendi").

Con effetto dal 2016, il D.Lgs. 147/2015 ha radicalmente modificato la disciplina della tassazione integrale dei dividendi esteri da partecipazioni detenute in Stati o territori a fiscalità privilegiata, delle relative deroghe in funzione delle due esimenti di cui all'art. 167, c. 5, lett. a) e b) e dei ruoli dell'interpello (non obbligatorio) e della conseguente indicazione nei modelli dichiarativi. Per la specifica trattazione si rinvia al successivo paragrafo relativo al trattamento fiscale dei dividendi ex art. 89.

### **Utili e remunerazioni degli strumenti finanziari e delle associazioni in partecipazione**

Sono tassati come i dividendi:

- gli utili relativi ai titoli e agli strumenti finanziari simili alle azioni o alle quote;
- le remunerazioni dei contratti di associazione in partecipazione e dei contratti simili (con apporto non di opere e servizi).

### **Spese per prestazioni di lavoro (art. 60)**

Non sono ammesse in deduzione a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti.

### **Interessi passivi (art. 61)**

Gli interessi passivi inerenti l'esercizio dell'impresa sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi per legge e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Gli interessi indeducibili sulla base del criterio sopra illustrato non concorrono alla formazione della detrazione del 19% dall'imposta lorda prevista per gli interessi relativi a mutui agrari o su mutui garantiti da ipoteca per l'acquisto della prima casa.

## **Norme generali sui componenti del reddito d'impresa (art. 64)**

Le minusvalenze realizzate relative a partecipazioni che hanno il requisito dell'esenzione delle plusvalenze (al 50,28%), e i costi specificamente inerenti al realizzo di tali partecipazioni, sono indeducibili in misura del 50,28%.

## **Spese promiscue (relative a beni adibite all'esercizio d'impresa e all'uso personale o familiare)**

Le spese relative all'acquisto di beni mobili sono ammortizzabili – o deducibili se di costo non superiore a euro 516,46 – nella misura del 50%; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione, anche finanziaria, e di noleggio e le spese relative all'impiego di tali beni. Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50% della rendita catastale o del canone di locazione, anche finanziaria, a condizione che il contribuente non disponga di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa.

## **Perdite dell'impresa ordinaria**

Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nel periodo di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66, cioè in regime di "impresa minore".

Per i soggetti titolari di un regime di esenzione, la perdita è riportabile per l'eccedenza rispetto all'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti.

In caso di perdita, se sussistono dei proventi esenti, questa deve essere diminuita della parte dei proventi esenti eccedente i costi non dedotti a fronte di tali proventi esenti. Non si conteggia come tale la quota di plusvalenza esente derivante dalle partecipazioni ("*participation exemption*").

Le perdite dell'impresa in contabilità ordinaria possono compensare nel periodo d'imposta i redditi della stessa natura derivanti da altre imprese; la parte eccedente può essere portata in diminuzione degli stessi redditi negli anni successivi ma non oltre il quinto. Per le perdite formatesi nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione non sussistono limiti temporali al riporto, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione dei rispettivi conferimenti (o

quote di partecipazione, risultanti dai patti sociali, stabiliti per atto pubblico o scrittura autenticata in data certa anteriore all'inizio del periodo d'imposta). Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari. Per le perdite delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria analogamente a quanto disposto per i soggetti passivi IRES occorre altresì tener presente che:

- non è ammesso il riporto delle perdite nel caso in cui venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche temporaneamente, la maggioranza delle partecipazioni che abbia il diritto di voto nelle assemblee ordinarie, ed inoltre venga modificata l'attività principale di fatto esercitata nel periodo di imposta in cui le perdite sono state realizzate, sempre che la modifica intervenga nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento o di acquisizione ovvero nei due successivi o anteriori; tale limitazione non si applica qualora le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento abbiano avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori;
- per le società in accomandita semplice, le perdite che superano il capitale sociale vanno imputate pro-quota ai soli soci accomandatari;
- le perdite dei soci prima dell'esercizio dell'opzione per la tassazione in regime di trasparenza non possono essere utilizzate in compensazione dei redditi trasparenti.

### **1.12.2 L'impresa minore (art. 66)**

Possono adottare tale regime i soggetti che sono ammessi alla tenuta della contabilità semplificata, in particolare:

- le imprese individuali;
- le imprese familiari;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate;
- gli enti non commerciali, per l'attività commerciale esercitata.

**Condizioni**

Nell'anno precedente a quello di determinazione del reddito i ricavi conseguiti non devono superare:

- euro 400.000 se l'oggetto sono prestazioni di servizi;
- euro 700.000 se l'oggetto sono altre attività.

In caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi ed altre attività, rilevano i ricavi dell'attività prevalente, purché i ricavi risultino annotati distintamente; in mancanza si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi.

**Determinazione del reddito**

Il reddito si determina analiticamente in base ai ricavi conseguiti e ai costi documentati, sostenuti nell'esercizio d'impresa, ma a differenza del regime ordinario ove si parte dall'utile risultante dal bilancio di esercizio, occorre riportare in dichiarazione ogni voce di ricavo e di costo richiesta. Come in contabilità ordinaria, si applica il criterio di competenza. Vanno poi aggiunte le rimanenze finali, mentre si deducono le esistenze iniziali. Si aggiungono infine le plusvalenze realizzate e le sopravvenienze attive e si detraggono le minusvalenze e sopravvenienze passive.

**Gli ammortamenti e gli accantonamenti**

Come in contabilità ordinaria, sono ammessi in deduzione gli ammortamenti, a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili ovvero che gli ammortamenti siano indicati nel registro acquisti. Non è ammessa alcuna deduzione a titolo di accantonamento, tranne che per il trattamento di fine rapporto dei dipendenti e quello relativo ai contratti di agenzia, a condizione che risulti iscritto nei registri obbligatori.

**Intermediari, rappresentanti di commercio ed esercenti ristoranti ed esercizi simili**

È concessa una deduzione forfetaria dal reddito che si calcola applicando le seguenti percentuali ai ricavi conseguiti:

- 3% dei ricavi fino a 6.197,48 euro;
- 1% dei ricavi oltre 6.197,48 euro e fino a 77.468,53 euro;
- 0,50% dei ricavi oltre 77.468,53 euro e fino a 92.962,24 euro.

**Imprese autorizzate all'autotrasporto di cose per conto terzi**

Possono dedurre dal reddito a titolo di spese non documentate:

- euro 7,75 per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il comune in cui ha sede l'impresa,

ma entro la regione o le regioni confinanti;

- euro 15,49 per quelli effettuati oltre tale ambito.

Inoltre compete una deduzione forfetaria annua di euro 154,94 per ciascun motoveicolo e autoveicolo avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi. La deduzione spetta una sola volta per ogni giorno di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero dei viaggi.

### **Perdite dell'impresa minore**

Le perdite d'impresa possono essere utilizzate in compensazione esclusivamente con il reddito complessivo del medesimo periodo d'imposta, mentre è preclusa la possibilità del riporto in esercizi successivi.

## **1.12.3 Il regime per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (art. 13, L. 388/2000)**

Detto regime è stato abrogato a decorrere dal periodo d'imposta 2015 dalla Legge di Stabilità 2015 nell'intenzione di "sostituire" i precedenti regimi per le nuove iniziative, per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità ed il cd regime contabile agevolato con il "solo" nuovo forfetario (si veda il par. 1.12.6).

## **1.12.4 Il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità**

Tale regime è definito dall'art. 27 del D.L. n. 98/2011 il quale ha modificato e "superato" il precedente regime dei cd. contribuenti minimi di cui ai c. 96-117 dell'art. 1, L. 24/12/2007, n. 244. Esso ha trovato applicazione dal 01/01/2012 sino al 31/12/2014 in quanto il c. 85 dell'art. 1 della L. 190/2014 lo ha abrogato a decorrere dal 01/01/2015, consentendo, però, a coloro i quali già vi aderivano di permanervi sino al completamento della durata quinquennale. Tale disposizione è accompagnata dalla contestuale introduzione, dalla medesima data, del cd. regime forfetario (o "nuovo regime dei contribuenti minimi"). Tuttavia il più recente Decreto Milleproroghe 2015 ha, infine, riaperto transitoriamente una finestra di accesso per il solo periodo d'imposta 2015. Anche in questo secondo caso l'agevolazione dovrebbe perdurare sino alla scadenza naturale (quinquennio o compimento del 35° anno di età).

Il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità era accessibile dalle persone fisiche che avessero intrapreso un'attività d'impresa, arte o professione tra il 1° gennaio 2008 ed il 31/12/2015 (primo e fondamentale

elemento del requisito della novità).

Esso ha una durata quinquennale a decorrere dall'avvio della nuova iniziativa, potendosi però estendere sino al compimento del 35° anno d'età da parte del contribuente.

Del regime in esame può beneficiare (per cinque anni) chiunque rispetti i requisiti ora indicati, a prescindere dall'età: il riferimento al 35° anno d'età esprime soltanto una soglia per delimitare l'eventuale proroga del quinquennio di adesione (si veda la Circ. AdE n. 35/E del 2012).

Esso si applica a condizione che:

- a) il contribuente non abbia esercitato nei tre anni precedenti l'avvio della "nuova" attività un'attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca in nessun modo mera prosecuzione di un'attività precedente svolta sotto forma di lavoro autonomo o dipendente, a meno che si tratti del caso in cui l'attività precedente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti e professioni;
- c) qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore a 30.000 euro.

Come precisato dal Provvedimento del 22/12/2010 la condizione di cui al punto b) (ossia la mera prosecuzione) rispetto alla forma di lavoro dipendente non opera qualora l'"ex dipendente" che intraprende l'attività provi di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà.

Il requisito della novità dell'iniziativa avviata introdotto dalla c.d. Manovra correttiva bis 2011 modifica il precedente regime dei contribuenti minimi, integrandolo di condizioni che appartengono all'avvio di nuove iniziative d'impresa o di arte e professione.

Pertanto i summenzionati requisiti d'accesso si sommano alle condizioni (evidentemente ancora indispensabili) per cui si consideravano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che, al contempo:

- a) nell'anno solare precedente:
  - 1) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 30.000 euro;
  - 2) non hanno effettuato cessioni all'esportazione;
  - 3) non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, né erogato somme sotto forma di utili da

partecipazione ad associati;

- b) nel triennio solare precedente non hanno effettuato acquisti di beni strumentali (al netto dell'Iva), anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro;
- c) non partecipano a società di persone o ad associazioni professionali, costituite in forma associata per l'esercizio della professione o a società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale.

I contribuenti che aderiscono al nuovo regime non addebitano l'imposta sul valore aggiunto a titolo di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta sugli acquisti. I medesimi contribuenti, per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, integrano la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, che versano entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Sempre ai fini IVA essi sono tenuti (anche in base all'art. 7 del D.M. del 2/01/2008 ed al Provvedimento del 22/12/2011) a:

- a) numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali;
- b) certificare i corrispettivi;
- c) manifestare preventivamente la volontà di effettuare acquisti intracomunitari, all'atto della presentazione della dichiarazione di inizio attività o successivamente, per essere inclusi nell'archivio VIES;
- d) sono esonerati dall'obbligo di comunicazione delle operazioni effettuate o ricevute da Paesi Black List;
- e) sono esonerati dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi qualora svolgano le attività di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 696/1996;
- f) sono esonerati dall'obbligo di effettuare la comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle operazioni rilevanti ai fini IVA ai sensi dell'art. 21 del D.L. n. 78/2010;
- g) le cessioni di beni a soggetti passivi IVA di altri Paesi UE sono comunque trattate come cessioni nazionali (senza diritto di rivalsa e specificando che non si configura una cessione intracomunitaria);
- h) anche le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi comunitari non sono costituiscono prestazioni di servizi

intracomunitarie;

- i) devono compilare e presentare i modelli intrastat soltanto per gli acquisti intracomunitari.

Sulle fatture emesse di importo superiore ai 77,47 euro deve essere applicata l'imposta di bollo di due euro.

I soggetti passivi aderenti al regime sono sostituiti d'imposta.

I (vecchi) contribuenti minimi sono esenti dall'IRAP.

Il reddito di impresa o di lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso; concorrono alla formazione del reddito le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o alla professione. I contributi previdenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare, si deducono dal reddito. Si applica sempre ed esclusivamente il criterio di cassa per la determinazione analitica del reddito.

Sul reddito si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 5%. Coerentemente i ricavi ed i compensi percepiti dal contribuente non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta (previa apposita comunicazione).

Ai fini delle imposte sui redditi, fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi, i contribuenti sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. I soggetti aderenti al regime possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei modi ordinari. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Il regime cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui si è detto in precedenza, salvo l'uscita in corso d'anno qualora i ricavi o i compensi percepiti superino il limite di cui alla lettera a) di oltre il 50%. In tal caso sarà dovuta l'imposta sul valore aggiunto relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate nell'intero anno solare, determinata mediante scorporo ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 27 D.P.R. n. 633/72 per la frazione d'anno antecedente il superamento del predetto limite o la corresponsione dei predetti compensi, salvo il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti relativi al medesimo periodo. Dal dì del superamento il contribuente è tenuto ad istituire i registri IVA collocandosi di fatto nel regime ordinario.

Coloro i quali per scelta (opzione per il regime ordinario) o perché "incorsi" nelle cause di esclusione escono dal regime in oggetto non possono più aderirvi anche nell'ipotesi in cui, nell'arco del quinquennio ovvero non oltre il periodo

d'imposta di compimento del 35° anno d'età, ricorrano ancora le condizioni di adesione. I contribuenti aderenti al regime dell'imprenditoria giovanile e dei lavoratori in mobilità sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore. Questa nuova figura di contribuente esiste a partire dal 1° gennaio 2012. L'opzione andava comunicata al momento dell'apertura della partita IVA barrando l'apposita casella del modello AA9/11 oppure mediante presentazione di comunicazione variazione dati. Essendo stato un regime naturale si trattava di una mera comunicazione rispetto alla rilevanza del comportamento concludente. Tuttavia per coloro che vi abbiano acceduto nel corso del 2015 la comunicazione è necessaria (eventualmente in sede dichiarativa) essendo divenuto un regime opzionale rispetto al regime forfetario. Gli stessi possono mediante comportamento concludente transitare al regime forfetario, continuando ad applicare l'aliquota al 5% sino al 2019 (termine del quinquennio iniziato nel 2015).

### **1.12.5 Il nuovo regime dei minimi (o regime forfetario) ex art. 1, c. 54-89 della L. 190/2014**

Si applica a coloro che avviano una nuova attività d'impresa o di arte e professione così come a coloro che pur avendola già intrapresa soddisfino gli specifici requisiti di accesso.

Vi sono esclusi coloro che:

- 1) hanno residenza all'estero, salvo che gli stessi risiedano in altro Paese UE, Norvegia e Islanda e producano in Italia almeno il 75% del proprio reddito complessivo;
- 2) effettuano in via esclusiva o prevalente attività di cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati e di terreni edificabili oppure cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi;
- 3) sono soci di società di persone o associazioni professionali, di S.r.l. che abbiano optato per il regime di trasparenza;
- 4) aderiscono a regimi speciali IVA o di determinazione forfetaria del reddito.

Requisiti di accesso e di permanenza (da applicare al periodo d'imposta precedente):

- 1) sostenimento di spese annue inferiori a 5.000 euro per lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi, prestazioni di lavoro accessorio, prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore o dai suoi familiari, titolari di borse di studio, di assegno o sussidio, di rapporti di addestramento professionale, percettori di utili di partecipazione per apporto di solo lavoro;
- 2) rilevare al termine di ciascun periodo d'imposta

un costo complessivo di beni strumentali, al lordo dell'ammortamento ed al netto dell'IVA, inferiori a 20.000 euro (i beni in locazione, noleggio o comodato rilevano per il valore normale, quelli in leasing per il costo sostenuto dal concedente, i beni inf. 516 euro, mentre i beni strumentali ad uso promiscuo concorrono al limite in misura pari al 50% e sono in ogni caso esclusi dal computo i beni immobili);

- 3) aver conseguito al termine dell'esercizio ricavi dall'esercizio d'impresa o compensi dall'esercizio di arti e professioni (da ragguagliare ad anno) inferiori a soglie diversamente determinate in funzione del codice attività ATECO associato al settore di attività del contribuente. La Legge di Stabilità è intervenuta innalzando le soglie dei ricavi (in generale di 10.000 euro) e dei compensi dei professionisti (di 15.000, raddoppiandola).

### Reddito d'impresa

Settore di attività	Codici attività ATECO 2007	Soglia di ricavi	Coefficienti di redditività
Industrie alimentari e delle bevande	10,11	45.000 euro	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 da 46.2 a 46.9 da 47.1 a 47.7 47.9	50.000 euro	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40.000 euro	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	da 47.82 a 47.89	30.000 euro	54%
Costruzioni e attività immobiliari	da 41 a 43 68	25.000 euro	86%
Intermediari del commercio	46.1	25.000 euro	62%
Attività dei servizi di alloggio e ristorazione	55, 56	50.000 euro	40%

### Reddito di lavoro autonomo

Settore di attività	Codici attività ATECO 2007	Soglia di ricavi	Coefficienti di redditività
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	da 64 a 66 da 69 a 75 da 85 a 88	30.000 euro	78%
Altre attività economiche		30.000 euro	67%

Il superamento del tetto massimo dei ricavi ante incremento nel corso del 2015 coerentemente non impedisce la permanenza nel 2016 e negli anni successivi.

Il passaggio dal regime ordinario a quello forfetario (regime

naturale in presenza dei relativi requisiti) è possibile anche per coloro che abbiano optato per il regime ordinario nel corso del 2015, in deroga al vincolo triennale. Tale passaggio comporta la necessità di affrontare le problematiche connesse all'applicazione delle diverse regole che presiedono alla determinazione del reddito di seguito sintetizzate.

### **Determinazione del reddito imponibile e dell'imposta**

Caratteristica del regime in esame è la determinazione del reddito imponibile non in via analitica, bensì moltiplicando l'ammontare dei ricavi e compensi percepiti nel periodo d'imposta (criterio di cassa) per il coefficiente di redditività correlato al settore di attività del contribuente (misura % riportata nelle tabelle sopraesposte). Di qui la denominazione di regime forfetario. Alla base imponibile stimata forfettariamente viene applicata un'imposta sostitutiva delle imposte dirette (IRPEF, addizionali regionali e comunali, IRAP) con aliquota pari al 15%. Tuttavia, al fine di favorire l'avvio di nuove iniziative, analogamente a quanto previsto nel regime dei minimi ex D.L. 98/2011 nei primi cinque esercizi di svolgimento della nuova attività l'aliquota è ridotta al 5% (modifica introdotta dalla Legge di Stabilità 2016) a condizione che:

- a) non sia stata esercitata nei tre anni precedenti attività d'impresa, artistica o professionale, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività non costituisca mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso del periodo di pratica obbligatoria per l'esercizio di arte e professione;
- c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, quest'ultimo non abbia realizzato un ammontare di ricavi e compensi nel periodo d'imposta precedente superiore alle soglie che costituiscono un requisito di accesso al regime in parola;
- d) non devono essere percepiti redditi di lavoro dipendente ed assimilati eccedenti 30.000 euro (la soglia massima uniforme affermata dalla Legge di Stabilità 2016 in luogo della prevalenza del reddito d'impresa rispetto a quello di dipendente quando unitariamente maggiori di 15.000). Tale condizione opera anche per i redditi da pensione, mentre è esclusa nell'ipotesi di cessazione del rapporto nell'anno precedente a quello di ingresso nel cd regime forfetario.

Coerentemente i contribuenti forfetari non subiscono ritenuta d'acconto (previa apposita comunicazione al committente/cessionario e comunque indicando l'esclusione in fattura).

Gli stessi sono tenuti al versamento delle imposte (acconti e saldo) ed alla presentazione della dichiarazione dei redditi nei

termini ordinari. In sede di dichiarazione gli stessi attestano di ottemperare ai requisiti di accesso al regime agevolato. Infine essi sono esclusi dagli studi di settore.

## **IVA**

I contribuenti forfetari non addebitano l'IVA a titolo di rivalsa né possono detrarre l'IVA assolta sugli acquisti. Sulle fatture emesse va indicato il fondamento normativo del mancato addebito in rivalsa. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei confronti di soggetti passivi di altri Paesi UE non seguono le regole ordinariamente previste per le operazioni intracomunitarie, ma sono assimilate a cessioni nazionali (né addebito dell'imposta sul valore aggiunto né trasmissione dei modelli intrastat).

Per gli acquisti intracomunitari è necessario procedere all'integrazione della fattura con l'aliquota IVA applicabile all'operazione, al versamento dell'IVA entro il giorno 16 del mese successivo (non esiste diritto alla detrazione dell'imposta dovuta) ed alla compilazione dei modelli intrastat (acquisti di beni o di servizi) soltanto qualora di ammontare annuo complessivamente superiore a 10.000 euro. Identica regola opera nell'ipotesi in cui il contribuente sia tenuto agli adempimenti IVA per effetto delle operazioni in regime di reverse charge. È inoltre previsto l'esonero:

- dalle comunicazioni annuali dati IVA, delle operazioni rilevanti (cd. spesometro) e delle operazioni intercorse con soggetti residenti in Paradisi fiscali (semplificazioni degli adempimenti nella sfera delle imposte dirette);
- dalla dichiarazione annuale IVA.

## **Adempimenti gravanti sui contribuenti minimi**

- Sono tenuti a dare comunicazione dell'adesione al regime agevolato soltanto nella dichiarazioni di inizio attività (dal 4 giugno 2015 nel nuovo modello AA9/12) mentre nel caso di passaggio al regime forfetario, quest'ultimo rappresenta il regime naturale sussistendo i requisiti di accesso (il comportamento concludente è comunque l'elemento necessario e sufficiente per l'adesione).
- Pur essendo esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, devono conservare i documenti ricevuti ed emessi.
- Pur non essendo sostituti d'imposta (aspetto che li differenzia dai "vecchi minimi"), sono tenuti ad integrare la dichiarazione dei redditi con il codice fiscale ed il reddito percepito dal potenziale sostituito d'imposta sul cui corrispettivo ordinariamente verrebbe applicata la ritenuta d'imposta.

## **Cessazione del regime agevolato**

Il passaggio dal regime agevolato a quello ordinario si verifica obbligatoriamente qualora vengano meno i requisiti di permanenza sopra citati oppure volontariamente a seguito di opzione per il regime ordinario da parte del contribuente.

---

A cura di **Maria Carla Bottini**

*Commissione Diritto Tributario Nazionale*

*Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano*

## **1.13 I redditi di partecipazione (art. 5)**

I redditi di partecipazione sono quelli che derivano ai soci dalla loro partecipazione in società di persone. I redditi di tali società sono imputati ai soci o agli associati in base alla percentuale di partecipazione agli utili che essi hanno nella società o associazione, indipendentemente dall'incasso degli utili stessi. Analogamente ai soci vengono imputate le perdite d'esercizio. Si veda, per le regole d'imputazione, al paragrafo "La tassazione delle società di persone".

### **L'impresa familiare**

#### **Imputazione del reddito ai familiari**

I redditi delle imprese familiari (art. 230-bis del C.C.) sono imputati a ciascun familiare che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la propria attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla propria quota di partecipazione agli utili. L'importo massimo complessivo che può essere imputato ai familiari, diversi dall'imprenditore, non può però superare il 49% del reddito complessivo.

### **Condizioni**

L'imputazione del reddito ai familiari è ammessa alle seguenti condizioni:

- a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, con la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;
- b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta;

- c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

### Familiari che possono partecipare all'impresa

Ai fini delle imposte sui redditi, possono partecipare all'impresa familiare: il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

## 1.14 I redditi diversi (artt. 67-71)

### Art. 68

<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze in genere: criteri generali.
<b>Condizioni</b>	Cessione a titolo oneroso.
<b>Imponibile (se nulla è indicato, si applicano i criteri generali)</b>	Le plusvalenze sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Le minusvalenze si determinano con gli stessi criteri.
<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze in genere: dilazione o rateazione del pagamento nell'esercizio stesso e in quelli successivi non oltre il quarto per i beni posseduti per un periodo di almeno 3 anni.
<b>Imponibile (se nulla è indicato, si applicano i criteri generali)</b>	La plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta.
<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze in genere: redditi di capitale maturati ma non riscossi.
<b>Imponibile (se nulla è indicato, si applicano i criteri generali)</b>	Nelle plusvalenze o nelle minusvalenze, vanno scomputati, sia dal costo sia dal corrispettivo, i dietimi di interessi maturati, ma non riscossi (che costituiscono reddito di capitale, da tassare in base agli appositi criteri); tale regola non vale per le partecipazioni in società ed enti soggetti all'Imposta sul Reddito delle Società (IRES).

### Art. 67 c.1 lett. a)

#### Art. 68 c.1, 2

<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici eseguiti su di essi.
<b>Condizioni</b>	Vendita di terreni sui quali è stata effettuata una lottizzazione o l'esecuzione di opere per renderli edificabili, indipendentemente dalla data di acquisto e dal titolo di acquisto del possesso. In alternativa per le sole vendite da parte di privati, che avvengano prima che siano decorsi 5 anni dall'acquisto o dall'ultimazione della costruzione e di terreni edificabili, sono tassate, su richiesta del venditore, con un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 20% (art. 1 c.496 legge del 23/12/05 n. 266). L'imposta sostitutiva si applica sulla plusvalenza ed è versata a cura del notaio che deve comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle cessioni. Sono ridotti alcuni controlli e l'accertamento sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA.

<b>Imponibile</b>	Se acquistati da meno di cinque anni dall'inizio della lottizzazione, si assume come costo o il prezzo d'acquisto aumentato di ogni altro costo inerente; se sono stati acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere, si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore; se i terreni sono stati acquisiti gratuitamente, il costo degli stessi e quello dei fabbricati, costruiti su terreni acquisiti gratuitamente, sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione.
-------------------	---

**Art. 67 c. 1 lett. b 1)****Art. 68 c. 1**

<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili.
<b>Condizioni</b>	Cessione di fabbricati acquistati o costruiti da non più di cinque anni. Esclusioni: - gli immobili acquisiti per successione o donazione; - le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.
<b>Imponibile</b>	La plusvalenza è pari alla differenza tra corrispettivo percepito nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente il bene medesimo.

**Art. 67 c. 1 lett. b 2)**

<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Si può applicare la tassazione separata.
<b>Condizioni</b>	Le cessioni di terreni edificabili generano sempre plusvalenze: non sussistono condizioni. Si veda quanto detto al punto indicato sotto il riferimento "art. 67 a)".
<b>Imponibile</b>	Il costo è pari al prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione, quale costo si assume il valore dichiarato nelle relative denunce e atti registrati, o in seguito definito e liquidato (anch'esso rivalutato allo stesso modo di quelli non pervenuti per successione o donazione) e aumentato di ogni altro costo successivo inerente.

**Art. 11, comma 5, 6 e 7, L. 30/12/1991, n. 413**

<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze relative alla percezione di indennità di esproprio, di somme a seguito di cessioni volontarie o procedimenti espropriativi o per effetto di acquisizione coattiva per occupazione di urgenza divenute illegittime. Anche le indennità di occupazione si intendono comprese (L. 23/12/2005, n. 266, art. 1, comma 444).
<b>Condizioni</b>	I procedimenti devono riguardare esclusivamente terreni destinati a opere pubbliche o a infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A (centro storico), B (zone edificate diverse dai centri storici), C (zone non edificate destinate a nuovi complessi insediativi) e D (zone destinate a nuovi insediamenti industriali) di cui al D.M. 02/04/1968, definite dagli strumenti urbanistici ovvero a interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica popolare di cui alla L. 18/04/1962, n. 167.

<b>Imponibile</b>	Le somme percepite sono soggette, interessi compresi, a una ritenuta d'imposta del 20% da parte dell'ente che versa l'indennità. Il contribuente ha la facoltà di optare, in dichiarazione, per la tassazione ordinaria. In tal caso la ritenuta s'intende a titolo d'acconto. In caso di dichiarazione, la plusvalenza è tassata allo stesso modo previsto per le aree edificabili (si veda alla lettera b 2).
-------------------	---

**Art. 67 c. 1 lett. c)****Art. 68 c. 3**

<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate.
<b>Imponibile</b>	Il costo, in caso di partecipazioni e titoli ricevuti per successione o per donazione, è quello sostenuto rispettivamente dal defunto o dal donante. Per le azioni, quote o altre partecipazioni acquisite sulla base di aumento gratuito del capitale il costo unitario è determinato ripartendo il costo originario sul numero complessivo delle azioni, quote o partecipazioni di compendio. Per le partecipazioni nelle società in nome collettivo o in accomandita semplice, il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio. Il 49,72% delle plusvalenze così determinate sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze. Se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, l'eccedenza è riportata in deduzione dalle plusvalenze dei periodi successivi.

**Art. 67 c. 1 lett. c-bis)****Art. 68 c. 4**

<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate.
<b>Imponibile</b>	Le plusvalenze concorrono a formare reddito per l'intero ammontare.

**Art. 67 c. 1 lett. c-ter)****Art. 68 c. 5**

<b>Fattispecie</b>	Plusvalenze, diverse da quelle relative a partecipazioni qualificate o non qualificate, realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di altri titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, purchè siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione a organismi d'investimento collettivo.
<b>Condizioni</b>	Si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente, quando la giacenza, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento, sia stata superiore a euro 51.645,69 per almeno sette giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta.
<b>Imponibile</b>	Metalli preziosi (art.68 c.7 lett.d): in mancanza della documentazione del costo di acquisto, le plusvalenze sono determinate in misura pari al 25% del corrispettivo della cessione. È imponibile la differenza tra il prezzo di cessione (o valore normale dei beni rimborsati) e il costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori (esclusi gli interessi passivi). Per le valute estere prelevate il valore normale alla data del prelievo da conti o depositi costituisce il corrispettivo.

**Art. 67 c. 1 lett. c-quarter)**

**Art. 68 c. 8**

<b>Fattispecie</b>	I redditi, diversi da quelli precedentemente indicati, comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere o acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci e ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e ad ogni altro parametro di natura finanziaria.
<b>Imponibile</b>	Le plusvalenze sono determinate come per le partecipazioni societarie. I redditi sono costituiti dalla somma algebrica dei differenziali positivi o negativi, nonché degli altri proventi e oneri.

**Art. 67 c. 1 lett. c-quinquies)**

**Art. 68 c. 9**

<b>Fattispecie</b>	Le plusvalenze e altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto.
<b>Imponibile</b>	Costituiscono reddito per la differenza tra il corrispettivo o valore normale ricevuto e i costi di acquisto e accessori sostenuti (esclusi gli interessi passivi). Da questa plusvalenza vanno sottratti i redditi di capitale maturati ma non riscossi.

**Art. 67 c. 1 lett. d)**

**Art. 69**

<b>Fattispecie</b>	Le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali.
<b>Imponibile</b>	I premi e le vincite costituiscono reddito per l'intero importo percepito nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione.

**Art. 67 c. 1 lett. e)**

**Art. 70 c. 1**

<b>Fattispecie</b>	I redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli.
<b>Imponibile</b>	Sono tassati per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta.

**Art. 67 c. 1 lett. f)**

**Art. 70 c. 2**

<b>Fattispecie</b>	I redditi di beni immobili situati all'estero.
--------------------	--

<b>Imponibile</b>	Concorrono alla formazione del reddito complessivo per lo stesso importo netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I soli fabbricati, il cui reddito non è soggetto a imposte sui redditi nello Stato estero, concorrono a formare il reddito complessivo per l'importo percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese.
-------------------	---

**Art. 67 c. 1 lett. g)****Art. 71 c. 1**

<b>Fattispecie</b>	I redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico.
<b>Condizioni</b>	Se percepiti da soggetto diverso dall'autore o inventore (se percepiti dall'autore o inventore sono redditi di lavoro autonomo).
<b>Imponibile</b>	Costituiscono reddito per l'importo percepito nel periodo di imposta, ridotto del 25%, a condizione che i diritti, dalla cui utilizzazione derivano, siano stati acquistati a titolo oneroso. Non è invece prevista alcuna riduzione se tali diritti sono stati acquisiti a titolo gratuito (per esempio eredi).

**Art. 67 c. 1 lett. h)****Art. 71 c. 2**

<b>Fattispecie</b>	I redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende.
<b>Condizioni</b>	L'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi.
<b>Imponibile</b>	I redditi sono costituiti dalla differenza tra l'importo percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

**Art. 67 c. 1 lett. h-bis)****Art. 58 c. 1**

<b>Fattispecie</b>	Le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite per causa di morte o per donazione da parte di un familiare.
<b>Imponibile</b>	Le vendite di aziende acquisite per causa di morte o per atto gratuito non costituiscono realizzo di plusvalenze. In caso di successiva cessione i valori utilizzati per la determinazione della plusvalenza sono quelli fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.

**Art. 67 c.1 lett. h-ter)**

<b>Fattispecie</b>	La differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa ai soci o familiari dell'imprenditore.
--------------------	---

<b>Condizioni</b>	L'art. 2 c. 36-terdecies D.L. 13/08/2011 n.138 ha introdotto una nuova fattispecie di reddito per i soci di società, imprenditore e familiari degli stessi. Le società devono comunicare annualmente i beni da loro posseduti e utilizzati dai soci etc. La comunicazione deve essere trasmessa entro il 30 aprile dell'anno successivo.
<b>Imponibile</b>	L'utilizzo dei seguenti beni: - autovetture; - altri veicoli; - unità da diporto; - aeromobile; - immobile; - altri. Può dare luogo a tale tipologia di reddito.

**Art. 67 c.1 lett. i)**

**Art. 71 c. 2**

<b>Fattispecie</b>	I redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente.
<b>Imponibile</b>	Il reddito è costituito dalla differenza tra l'importo percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

**Art. 67 c. 1 lett. l)**

**Art. 71 c. 2**

<b>Fattispecie</b>	I redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.
<b>Imponibile</b>	Come per i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente.

**Art. 67 c. 1 lett. m)**

**Art. 69 c. 2**

<b>Fattispecie</b>	Le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto.
<b>Imponibile</b>	Non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a euro 7.500; non concorrono, inoltre, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori del territorio comunale. Sull'imponibile superiore a euro 7.500 e fino a euro 28.158,28 si applica la ritenuta a titolo d'imposta, mentre per la parte di redditi che eccede euro 28.158,28 si applica la ritenuta a titolo d'acconto.

**Art. 67 c. 1 lett. n)**

<b>Fattispecie</b>	Le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione di un ente non commerciale in società.
<b>Condizioni</b>	Se ricorrono i presupposti di tassazione previsti alle precedenti fattispecie.

## 1.15 Le plusvalenze su partecipazioni e i capital gains

### Partecipazioni qualificate e non qualificate

	Tipo di cessione	Percentuali
Partecipazione qualificata	Cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione di società di capitali, di enti commerciali o di società non residenti, comprese la cessione di diritti di opzione e di quote di società in nome collettivo e in accomandita semplice; sono escluse le azioni di risparmio e le quote delle associazioni artistiche o professionali.	Qualora le partecipazioni o i diritti ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2%, in caso di titoli negoziati in mercati regolamentati, o al 20%, per le quote e i titoli non negoziati, ovvero in ogni caso quando rappresentino una partecipazione al capitale superiore rispettivamente al 5 o al 25%. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione si determina tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, anche se nei confronti di soggetti diversi. Tale regola si applica dal momento in cui le partecipazioni e i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suddette.
Plusvalenze assimilate a quelle realizzate dalla cessione di partecipazioni qualificate	Cessione di strumenti finanziari la cui remunerazione è costituita interamente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di una società del gruppo.	Si applicano le stesse percentuali previste in caso di partecipazioni qualificate. Occorre tuttavia tener conto che la legge (art. 67, c. 1 lett. c.) stabilisce che si considerano comunque qualificati gli strumenti finanziari che non rappresentano una partecipazione al patrimonio.
Plusvalenze assimilate a quelle realizzate dalla cessione di partecipazioni qualificate	Cessione dei contratti di associazione in partecipazione e similari (contratto di cointeressenza agli utili di un'impresa, senza partecipare alle perdite e contratto con il quale è attribuita la partecipazione agli utili e alle perdite di un'impresa senza il corrispettivo di un determinato apporto, di cui all'art. 2554 del C.C.)	Quando i beni apportati superano le seguenti percentuali: 5 o 25% del valore del patrimonio netto contabile della società associante, risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto, a seconda che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni (25% dell'importo delle rimanenze finali e dei beni ammortizzabili, al netto dell'ammortamento, nel caso in cui l'associante determini il reddito in base ai criteri previsti per

	Tipo di cessione	Percentuali
		l'impresa minore). Per gli associanti non residenti, la cessione si considera qualificata indipendentemente dal valore dell'apporto, a meno che non si dimostri la totale indeducibilità della remunerazione dal reddito, nello Stato estero di residenza del soggetto emittente. La prova è data dall'attestazione rilasciata dall'emittente o anche tramite altri elementi che siano certi e precisi
Partecipazioni non qualificate	1) Le stesse fattispecie sopra indicate 2) le fattispecie indicate alle lettere c-bis), c-ter), c-quater), c-quinquies) nella tabella "I redditi diversi", che riguardano tutte le operazioni finanziarie e le cessioni di titoli diversi dalle partecipazioni in società	Quando non sono raggiunte le percentuali sopra riportate. In genere non sussistono percentuali o limiti minimi e quindi riguardano le cessioni di qualsiasi entità

### **Partecipazioni qualificate in società residenti ed estere (escluse quelle situate in paradisi fiscali)**

Le plusvalenze relative a cessioni di partecipazioni qualificate concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente nella misura del 49,72% (40% ante 2009) del loro importo. Esse sono perciò tassate con l'aliquota a scaglioni della tabella IRPEF propria del contribuente. Le plusvalenze, al 49,72%, si sommano algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze (anch'esse calcolate al 49,72%) e, se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, l'eccedenza è riportata in deduzione, fino a concorrenza del 49,72% dall'importo delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che siano indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate. La percentuale del 40% rimane per le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da atti posti in essere anteriormente al 1 gennaio 2009 ma i cui corrispettivi sono incassati in tutto o in parte a decorrere dalla medesima data. (Decreto 2/4/08 art. 2 c. 2 in vigore dal 16/04/2008).

Il valore delle partecipazioni detenute alla data del 01/01/2016, ai fini della determinazione della plusvalenza, può essere affrancato versando una imposta sostitutiva pari all'8% dello stesso a seguito di perizia asseverata entro il 30/06/2016. L'art. 1 co. 887 della L. 208/2015 ha infatti riaperto i termini di cui all'art. 2, co. 2, del D.L. 24/12/2002, n. 282.

Le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni

qualificate e non qualificate (art. 67 c.1 lett.c, c-bis) al capitale in società di cui all'art. 5 cioè società in nome collettivo e in accomandita semplice (escluse società semplici e enti ad essi equiparati) e di cui all'art. 73 c. 1 lett a) e cioè le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato, costituite da non più di sette anni e possedute da almeno tre anni, sono esenti se e nella misura in cui, entro due anni dal loro conseguimento, siano reinvestite mediante sottoscrizione del capitale o acquisto di partecipazioni al capitale in società costituite da non più di tre anni che svolgano la medesima attività. L'importo dell'esenzione non può eccedere il quintuplo del costo, sostenuto nei cinque anni anteriori alla cessione, per l'acquisto o la realizzazione di beni materiali ammortizzabili diversi dagli immobili e di beni immateriali ammortizzabili e costi di ricerca e sviluppo da parte della società le cui azioni o quote sono oggetto di cessione. (Art. 3 D.L. 25/06/2008 n. 112). Ciò vale anche per la cessione di strumenti finanziari e contratti di cui ai citati articoli.

### **Partecipazioni in società estere, residenti in paradisi fiscali**

Le plusvalenze derivanti dalla cessione di le partecipazioni in società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato, concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile, a meno che sia data la dimostrazione, a seguito dell'interpello, che dalla partecipazione non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in tali Stati. In conseguenza a tale criterio restano pertanto imponibili al 100% le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni di:

- 1) partecipazioni qualificate al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni e alle quote, di società o enti esteri, residenti in Paesi o territori diversi da quelli indicati negli elenchi di cui all'art. 168-bis TUIR che diano scambio di informazioni e nei quali il livello di tassazione non è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, in assenza della dimostrazione richiesta;
- 2) partecipazioni non qualificate al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni e alle quote, di società estere, non quotate, residenti in Paesi o territori diversi da quelli indicati negli elenchi di cui all'art. bis TUIR che diano scambio di informazioni e nei quali il livello di tassazione non è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, in assenza della dimostrazione richiesta;
- 3) contratti stipulati con associanti in partecipazione esteri,

residenti negli stessi territori;

- 4) contratti di associazione in partecipazione, ove l'associante non sia residente e non sia possibile dimostrare l'indeducibilità da parte dell'associante delle remunerazioni all'associato.

La regola, come si è visto, riguarda anche le partecipazioni non qualificate, a meno che siano negoziate nei mercati regolamentati.

Le plusvalenze realizzate in tutte queste ipotesi, che sono imponibili al 100%, devono essere tenute distinte dalle altre (quelle relative a partecipazioni e altre operazioni considerate qualificate, che sono imponibili al 40%, 49,72% dal 1/1/09 e quelle relative a partecipazioni e altre operazioni non qualificate, che sono soggette a imposta sostitutiva del 12,5%), poiché soltanto le minusvalenze di questo tipo vanno a diminuire le plusvalenze realizzate nel periodo. Come per le altre minusvalenze, è ammesso il riporto dell'eventuale eccedenza a diminuzione delle plusvalenze realizzate nei periodi successivi, ma non oltre il quarto.

Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni in imprese ed enti residenti o localizzati in stati o territori a regime privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art.167 c.4 che svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento (per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento) al cedente controllante residente nel territorio dello stato o alle cedenti residenti sue controllate.

Spetta un credito di imposta ai sensi dell'art.165 in ragione delle imposte assolute dalla partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alle partecipazioni cedute e nei limiti dell'imposta italiana.

### **Plusvalenze non qualificate, plusvalenze su altri titoli e operazioni finanziarie diverse: i criteri generali**

Le plusvalenze relative alle cessioni di partecipazioni non qualificate, quelle riguardanti le cessioni di altri titoli e quelle relative a tutte le altre operazioni finanziarie (in tutte le ipotesi previste alle fattispecie indicate alle lettere c-bis, c-ter, c-quater e c-quinquies dell'art. 67 del D.P.R. 917/86, riportate nella tabella dei Redditi diversi) sono soggette a un'imposta sostitutiva alle imposte sui redditi nella misura del 26%. La percentuale si applica sull'intera plusvalenza realizzata (100%), a differenza delle plusvalenze su cessioni qualificate. Proprio per la natura di imposta sostitutiva, le plusvalenze di questo tipo non entrano a

formare il reddito complessivo del contribuente, ma sono tassate separatamente dagli altri redditi. Non è prevista l'opzione per la tassazione ordinaria. Le minusvalenze su tutte le partecipazioni non qualificate diminuiscono le plusvalenze realizzate e l'eventuale eccedenza può essere dedotta dalle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate. In tale regime rientrano anche le partecipazioni non qualificate in società estere, residenti in paradisi fiscali, a condizione che le azioni siano negoziate nei mercati regolamentati (non necessita alcuna dimostrazione).

Il valore delle partecipazioni non qualificate detenute al 01/01/2016 può essere affrancato con le stesse regole previste per quelle qualificate. L'imposta sostitutiva è pari al 8%.

### **Partecipazioni non qualificate: l'anonimato e l'obbligo della dichiarazione**

Sono possibili tre modalità diverse:

- il risparmio amministrato;
- il risparmio gestito;
- il regime della dichiarazione.

Nei primi due, si dà mandato ad un intermediario, solitamente una banca, di amministrare o gestire i titoli di proprietà; in tali casi l'intermediario opera le ritenute ed effettua gli adempimenti previsti dalla legge. Il contribuente non deve fare nulla e quindi mantiene l'anonimato nei confronti del fisco. La differenza tra i due regimi è relativa alla modalità di tassazione delle plusvalenze:

- a) nel regime amministrato, la tassazione si verifica al momento della vendita;
- b) nel regime gestito, la tassazione è calcolata alla fine di ogni anno sul valore del patrimonio, in base al criterio di maturazione;
- c) nel regime della dichiarazione, il contribuente deve indicare in dichiarazione le plusvalenze maturate e deve sottoporle a tassazione del 26%, separatamente dagli altri redditi. Le intere plusvalenze realizzate (al 100 per cento) vanno sommate algebricamente alle relative minusvalenze, e se l'importo complessivo delle minusvalenze e delle perdite sulle altre operazioni finanziarie è superiore all'importo complessivo delle plusvalenze e degli altri redditi, l'eccedenza può essere portata in deduzione, fino a concorrenza, dalle plusvalenze e dagli altri redditi dei periodi d'imposta successivi ma non

oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze e le perdite sono state realizzate.

### **Superamento delle percentuali di diritti di voto o di partecipazione**

Qualora vengano superate le percentuali di diritti di voto o di partecipazione previste in caso di partecipazione qualificata, i corrispettivi percepiti anteriormente al periodo d'imposta nel quale si è verificato il superamento delle percentuali si considerano percepiti in tale periodo.

### **Ordine di cessione delle partecipazioni qualificate e non qualificate e degli altri titoli**

Si considerano cedute per prime le partecipazioni, i titoli, i certificati e diritti, nonché le valute e i metalli preziosi acquisiti in data più recente; in caso di chiusura o di cessione dei rapporti si considerano chiusi o ceduti per primi i rapporti sottoscritti o acquisiti in data più recente.

A cura di **Paolo Pagani** e **Antonio Musso**

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

## 2 La tassazione delle società di persone

### Imputazione dei redditi

I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti nello Stato, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili di ciascuno di essi. I soci persone fisiche devono includere il reddito loro imputato nel proprio reddito complessivo. Il reddito loro imputato è detto reddito di partecipazione. Se il socio è una società, questa lo deve includere nel proprio reddito d'impresa. Di conseguenza la società di persone non dovrà versare né IRE, né IRES. Anche le perdite sono imputate ai soci nella stessa proporzione, con le caratteristiche e i limiti indicati nel paragrafo relativo al reddito d'impresa e al reddito degli esercenti arti e professioni.

Anche alle società di persone commerciali viene riconosciuta la deduzione extracontabile dell'ACE da calcolarsi con le regole proprie dei soggetti passivi IRES salvo alcune specifiche previsioni (in primis l'assunzione della variazione in aumento del capitale proprio in misura pari al valore del patrimonio netto al termine del periodo d'imposta). Il rendimento nozionale va sottratto dal reddito complessivo netto della società e per l'eventuale eccedenza imputato pro quota ai soci che potranno scomutarla in diminuzione di altro reddito d'impresa dell'esercizio o portarla in aumento della deduzione extracontabile relativa ai successivi esercizi (o ancora a partire dal 2014 trasformare l'eccedenza in credito d'imposta IRAP).

### Società equiparate

Le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice a seconda che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza. Le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali. Le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici. Sono assimilate alle società di persone anche le aziende coniugali se l'attività è esercitata in società fra i coniugi (che sono cointestatari delle licenze o entrambi imprenditori); gruppi europei di interesse economico (G.E.I.E.).

## **Definizione di residenza**

Si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta (almeno 183 giorni) hanno alternativamente la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

## **Percentuale di ripartizione**

Il reddito della società viene attribuito ai soci che risultano tali alla chiusura dell'esercizio, salvo che in caso di successiva cessione di quote, se intervenuta prima dell'approvazione del rendiconto. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali. Per le associazioni tra artisti e professionisti l'atto o la scrittura autenticata può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione.

## **Classificazione del reddito conseguito**

I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme di tale categoria di reddito. Si veda, per le regole e per l'imputazione, il paragrafo "Redditi d'impresa". Le perdite delle società in accomandita semplice che superano il capitale sociale si imputano unicamente ai soci accomandatari.

I redditi delle associazioni tra artisti e professionisti si determinano in base ai criteri previsti per gli esercenti arti e professioni (si veda "Il reddito di lavoro autonomo").

I redditi delle società semplici e delle società di fatto che non svolgono attività commerciali, si determinano singolarmente a seconda del tipo di reddito percepito (redditi prodotti in forma associata): redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi (si vedano i paragrafi corrispondenti ai singoli redditi percepiti da parte delle persone fisiche).

## **Recesso, esclusione, riduzione del capitale e liquidazione di società di persone**

Per la determinazione del reddito di partecipazione compreso nelle somme assegnate ai soci o agli eredi, valgono le disposizioni previste per i soci delle società di capitali, in quanto applicabili e indipendentemente dalla tassazione separata. Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono perciò reddito per la parte che eccede il prezzo

pagato per l'acquisto o la sottoscrizione della partecipazione. Il costo della partecipazione per le società di persone (che si determina in base all'art. 68, comma 6, del TUIR) è pari al costo di acquisto o di sottoscrizione della partecipazione aumentato dei redditi imputati al socio e diminuito delle perdite imputate; dal costo vanno scomputati gli utili effettivamente distribuiti nel limite dei redditi imputati e aggiunti i versamenti soci in conto capitale o a fondo perduto (art. 101, c. 7, che dovrebbe applicarsi anche ai privati, in caso contrario ci sarebbe infatti disparità di trattamento rispetto alle imprese). Il reddito eccedente è tassato in capo al socio con l'aliquota propria dello stesso.

## **3 L'imposta sul reddito delle società o "IRES"**

### **3.1 I criteri generali e aliquota dell'imposta**

#### **Soggetti passivi**

Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative che abbiano acquisito la qualifica di ONLUS e le cooperative sociali, le società di mutua assicurazione, società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust, residenti nel territorio dello Stato, compresi le persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust, compresi gli stessi soggetti di cui alla lettera precedente, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- d) le società, gli enti di ogni tipo e i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, comprese le società e associazioni di persone.

Per quanto riguarda i trust, nel caso in cui i beneficiari siano individuati, i redditi conseguiti dal trust vengono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust, o in altri documenti successivi o, in mancanza, in parti uguali tra loro.

#### **Residenza**

Si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Ai sensi del comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR si considera

esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo ai sensi dell'art. 2359 del codice civile nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del TUIR (S.p.A., S.a.p.a., S.r.l., società cooperative ed di mutua assicurazione; società europee, società cooperative europee residenti nel territorio dello Stato; enti pubblici e privati diversi dalle società, trust, residenti nel territorio dello Stato aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), se alternativamente:

1. sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
2. sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

### **Presunzioni di residenza**

Salvo prova contraria si considerano residenti nel territorio dello Stato i trust e gli istituti aventi analogo contenuto, istituiti in Paesi diversi da quelli con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno stato diverso da quelli sopra indicati quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi. La legge 24/12/2007 n. 244 (Finanziaria 2008), art. 1, commi da 83 a 90, istituisce la cd. "White List", in sostituzione delle vecchie "Black List". Essa non è ancora entrata in vigore. Oggi il riferimento può essere costituito dai Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.

### **Disposizione sulla "esterovestizione"**

Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359 primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) (residenti) sopra illustrati se, in alternativa:

- a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359 primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o

altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Ai fini della verifica della sussistenza del controllo, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o del periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari (nell'ambito dell'impresa familiare).

Si considerano residenti nel territorio dello Stato le società o enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote di fondi di investimento immobiliare chiusi (ex-art. 37, testo unico D.Lgs. 24/02/1998, n. 58) e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia. Il controllo è individuato ai sensi dell'articolo 2359, commi primo e secondo, del codice civile, anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società.

Infine, il D.L. n. 255/2010 (con effetto a partire dal 1° Luglio 2011 dopo la conversione in legge 26 Febbraio 2011 n. 10) prevede che gli organismi di investimento collettivo del risparmio con sede in Italia, diversi dai fondi immobiliari, e quelli con sede in Lussemburgo ("storici"), già autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato, di cui all'articolo 11-bis del decreto legge 30/09/1983, n. 512, e successive modificazioni, non fossero più soggetti alla ritenuta alla fonte pari al 12,5% (elevata al 27% nel caso di partecipazioni di controllo). Parallelamente la suddetta riforma introduceva una tassazione in capo ai soggetti partecipanti a tali fondi con analoghe aliquote. Le ritenute operate sui redditi di capitale erano a titolo d'imposta. Infine il comma 3 dell'art. 73 del TUIR è stato modificato dall'art. 96 del D.L. n. 1/2012 ("Cresci Italia") il quale sostituisce alla non imponibilità IRES dei redditi di capitale conseguiti dagli OICR residenti in Italia o dagli assimilati fondi storici lussemburghesi l'esenzione ai fini IRES a condizione che la relativa società di gestione sia soggetta a vigilanza prudenziale (effetto dal 1° gennaio 2012).

### **Base imponibile**

L'imposta si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni appositamente predisposte e differenziate per le società di capitali e gli enti commerciali residenti, per gli enti non commerciali residenti, per le società e gli enti commerciali non residenti e per gli enti non commerciali non residenti

### **Periodo d'imposta**

L'imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma.

Il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o

dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare.

Se il periodo di imposta è superiore o inferiore a dodici mesi i proventi degli immobili non strumentali, gli ammortamenti dei beni e le svalutazioni sono ragguagliati alla durata dell'esercizio. Più in particolare, il ragguaglio si effettua per gli ammortamenti dei cespiti materiali, per la deduzione del 5% delle spese di manutenzione, per i beni in locazione finanziaria, per l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili, per la svalutazione dei crediti e per gli accantonamenti dei rischi su crediti (Art. 110, comma 5).

### **Aliquota dell'imposta**

L'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 27,5%.

La L. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) prevede ai commi 61, 62, 64 che, a decorrere dal 01/01/2017 (con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31/12/2016), l'aliquota IRES venga ridotta dal 27,50% al 24% (art. 77 c. 1 TUIR). Conseguentemente viene rideterminata l'aliquota della ritenuta sugli utili corrisposti a società non residenti dall'1,375% all'1,20% (art. 27 c. 3-ter D.P.R. 600-1973). Con decreto del Ministero dell'Economia sono proporzionalmente rideterminate le percentuali di cui agli artt. 47 c. 1 (utili da partecipazione), 58 c. 2 (plusvalenze partecipazioni realizzate da società), 59 (dividendi) e 68 c. 3 (plusvalenze partecipazioni realizzate da persone fisiche) del TUIR.

L'art. 81, comma 16, del D.L. n. 112/08 aveva introdotto la cd. "Robin Tax": in dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, l'aliquota IRES era incrementata del 6,5% (ulteriormente incrementato di un ulteriore 4% per poi dal 2014 ritornare alla maggiorazione iniziale) per determinati soggetti operanti nel comparto energetico. Tuttavia la sentenza n. 10/2015 della Corte Costituzionale ha riconosciuto l'incostituzionalità del prelievo addizionale riservato ai comparti petrolifero ed energetico con effetto, però, a partire dal "domani" (il giorno successivo alla pubblicazione in G.U. della sentenza stessa). Viene così disinnescata la possibilità di richiedere rimborsi sul presupposto dell'incostituzionalità del precedente prelievo subito, preservando il gettito riscosso e generabile sino al saldo dovuto per il periodo d'imposta 2014. A partire dal periodo d'imposta 2015 l'addizionale viene di conseguenza soppressa.

### **Detrazioni**

L'art. 78 del TUIR prevede che dall'imposta lorda si detragga sino a concorrenza del suo ammontare un importo pari al 19%

delle erogazioni liberali in denaro:

- sino ad un importo pari a 1.500 euro in favore delle società ed associazioni sportive dilettantistiche (purché il trasferimento sia "tracciabile");
- in favore del Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato;

Sono inoltre riconosciute le seguenti ulteriori detrazioni dall'imposta lorda:

- dal 2014, il 26% delle erogazioni liberali a favore di partiti e movimenti politici (iscritti all'apposito registro) di importo compreso tra 30 euro e 30.000 euro;
- sino al 31/12/2016 (per effetto della proroga annuale introdotta dalla Legge di Stabilità 2016), il 65% delle spese sostenute per interventi finalizzati al risparmio energetico (entro soglie di spesa massima ammissibile diversamente determinate in funzione dei lavori eseguiti, da ripartirsi in dieci quote annuali). Sono escluse dalla detrazione i soggetti IRES esercenti attività di costruzione, ristrutturazione edilizia e vendita in relazione agli interventi realizzati sui cd. immobili merce.

## **3.2 La tassazione in base al bilancio Il reddito d'impresa per le società e gli enti commerciali (artt. 81-110)**

Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali è considerato reddito d'impresa da qualsiasi fonte esso provenga e si determina in base al bilancio di esercizio, redatto con le norme civilistiche, chiuso nel periodo d'imposta. Si parte dal risultato dell'esercizio (utile o perdita), come indicato nel Conto Economico. Ad esso si apportano le variazioni richieste dalla legislazione fiscale, che possono essere in aumento, quando per esempio non vengono ammessi in deduzione dei costi, o in diminuzione nel caso di ulteriori valori che possono essere dedotti. A differenza che nelle imprese individuali e nelle società in nome collettivo e in accomandita semplice, il reddito si determina sempre in base al regime ordinario. Per i soggetti che fruiscono di detassazioni parziali o totali le perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura dei risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento Europeo, del 19/07/2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni relative alla determinazione della base imponibile IRES, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

## Ricavi (art. 85)

Sono considerati ricavi:

- a) I corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- b) i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli al capitale di soggetti passivi ai fini IRES, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Se le partecipazioni sono in società o enti non residenti, sono considerati assimilati alle azioni i titoli e "gli strumenti finanziari simili alle azioni o alle quote", già visti tra "i redditi di capitale". Non sono considerati immobilizzazioni finanziarie i titoli che non sono iscritti come tali nel bilancio. Le partecipazioni di controllo e di collegamento, compresi gli strumenti finanziari detenuti fino a scadenza e quelli disponibili per la vendita sono considerate immobilizzazioni finanziarie per le società che adottano i principi contabili internazionali;
- d) i corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari assimilati alle azioni, emessi da società di capitali ed enti commerciali, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli ai quali si applica l'esenzione, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- e) i corrispettivi delle obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- f) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere;
- g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

Si comprende inoltre tra i ricavi il valore normale dei beni inclusi nelle lettere precedenti, quando siano assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'impresa. Le partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie se sono iscritte come

tali in bilancio. In deroga a questo principio, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, si considerano immobilizzazioni finanziarie gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione.

### **Plusvalenze (art. 86)**

#### **Quando si verifica**

Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli che generano ricavi, concorrono a formare il reddito in caso di realizzo dei beni stessi tramite cessione a titolo oneroso o tramite il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni o infine in caso di assegnazione degli stessi beni ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

#### **Determinazione**

La plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato. Se il corrispettivo della cessione è costituito da beni ammortizzabili e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito.

In caso di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'impresa, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni.

#### **Possibile ripartizione delle plusvalenze in 5 periodi d'imposta**

Le plusvalenze realizzate, esclusi i casi di assegnazione ai soci e di destinazione a finalità estranee all'impresa e purché non derivino da partecipazioni in regime di esenzione, concorrono a formare il reddito per intero nell'esercizio in cui sono state realizzate, ovvero possono essere tassate, a scelta effettuata dal contribuente in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. La condizione è che i beni siano stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni (un anno per le società sportive professionistiche) e purché risulti in dichiarazione dei redditi la scelta effettuata del contribuente. Nel caso in cui la detenzione del bene discenda da un contratto di locazione finanziaria, è il periodo nel quale si colloca quest'ultima a rilevare ai fini della verifica piuttosto che quello determinabile dall'anno nel quale si ha l'acquisizione della proprietà tramite riscatto (Ris. 17 Dicembre 2007, n. 379/E). Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, la condizione è rispettata quando le partecipazioni sono state iscritte come tali negli ultimi tre bilanci. Si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente.

### **Concordato preventivo**

La cessione dei beni ai creditori non costituisce realizzo di plusvalenze o minusvalenze di beni, comprese quelle relative alle rimanenze ed il valore di avviamento.

### **Recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale esuberante o liquidazione anche concorsuale della società o ente, rimborso di riserve di capitale**

Le somme o i beni ricevuti a titolo di rimborso di fondi sovrapprezzo azioni o quote, di interessi di conguaglio, di versamenti soci a fondo perduto o in conto capitale e di riserve di rivalutazione esenti, che eccedono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, costituiscono plusvalenze.

Se il percipiente è una società di capitali, le somme di denaro o il valore normale dei beni ricevuti che eccedono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione costituiscono plusvalenze per la quota riferibile a riserve di capitali (fondi sovrapprezzo azioni o quote, interessi di conguaglio, versamenti soci a fondo perduto o in conto capitale, riserve di rivalutazione esenti), mentre costituiscono utili per la quota riferibili a riserve diverse. Nel primo caso (riserve di capitali) l'eccedenza è trattata come plusvalenza tassabile per intero o parzialmente se ricorrono i presupposti per la "PEX" (5%), nel secondo caso (riserve diverse o da utili) l'eccedenza è assimilata ai dividendi, con la tassazione al 5%.

Anche la semplice distribuzione delle riserve di capitale (fondi sovrapprezzo azioni o quote, interessi di conguaglio, versamenti soci a fondo perduto o in conto capitale, riserve di rivalutazione esenti) può far emergere plusvalenze per la parte che eccede il costo fiscalmente ammesso della partecipazione.

### **Plusvalenze esenti (art. 87) – regime PEX**

Non concorrono alla formazione del reddito in quanto esenti nella misura del 95% le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'art. 86, c. 1, 2 e 3, relativamente alle azioni o quote di partecipazioni in società ed enti di cui all'art. 5 (soggetti IRPEF che svolgono attività d'impresa – commerciale - con esclusione delle società semplici ed enti equiparati) ed all'art. 73 (soggetti IRES), comprese quelle non rappresentate da titoli, con i seguenti requisiti:

- a) ininterrotto possesso dal primo giorno del 12° mese anteriore a quello di cessione, applicando il criterio del LIFO per applicare il regime di esenzione a cessioni di azioni o quote oggetto di molteplici acquisti succedutisi nel tempo (periodo minimo di possesso);
- b) classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso (classificazione tra le immobilizzazioni

finanziarie, rispetto alla quale sono irrilevanti successive riclassificazioni);

- c) la società partecipata non deve risiedere in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, salvo la dimostrazione mediante interpello che dalla partecipazione non derivi la localizzazione del reddito nei Paesi a fiscalità privilegiata sin dall'inizio del periodo di possesso (residenza fiscale della società partecipata);
- d) la società partecipata deve svolgere un'attività commerciale, conseguendo reddito d'impresa (esercizio di impresa commerciale). Si presume che tale requisito sia assente in relazione alle partecipazioni in società con patrimonio prevalentemente immobiliare.

Si evidenzia come le due condizioni di residenza e di esercizio di attività commerciale inerenti la partecipata devono sussistere ininterrottamente almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta antecedente alla cessione (c. 2). L'Agenzia delle Entrate ritiene, comunque, che il requisito della mancata localizzazione dei redditi debba essere soddisfatto sin dall'inizio del periodo di possesso, anche se anteriore al triennio. La riforma in tema di interpello operata dal D.Lgs. n. 156/2015 tende a collocare detta prova nella fattispecie dell'interpello probatorio, stante la riconducibilità dell'esimente alla disapplicazione della disciplina della CFC. Ne consegue l'estensione a tali fini dei tratti peculiari della citata riforma in tema di non obbligatorietà e dei tempi di risposta (120 giorni) in caso di proposizione preventiva dell'interpello e di formazione del silenzio assenso. Tenendo conto delle modifiche apportate dal D.L. Crescita ed Internazionalizzazione il contribuente può dimostrare la mancata localizzazione dei redditi (seconda esimente di cui all'art. 167, c. 5) in una successiva fase di accertamento, rappresentando in dichiarazione le plusvalenze realizzate da partecipazioni detenute in Paesi a fiscalità privilegiata cui applica, in deroga, l'esenzione. L'applicazione della tassazione per trasparenza dei proventi da partecipazioni di controllo detenute in Paesi Black List (art. 167) "prevale" sulla tassazione integrale dei dividendi percepiti. Con decorrenza dal 2016, il comma 143 della L. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) introduce un nuovo criterio di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata (articolo 167, comma 4) basato su di un livello di tassazione nominale inferiore al 50% di quello italiano, in luogo del riferimento ai Paesi Black List emanate dal Ministero (D.M. 21 novembre 2001, come sostituito dal D.M. 30 marzo 2015). Il nuovo riferimento si applica alla disciplina delle CFC, dei dividendi e delle plusvalenze dalle partecipate estere residenti in Paesi a fiscalità privilegiata. I costi connessi alle cessioni in regime di PEX non sono deducibili in quanto afferenti a proventi esenti (art. 109, c. 5).

### **Sopravvenienze attive (art. 88)**

Sono considerate sopravvenienze attive:

- i ricavi o gli altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi;
- i ricavi o gli altri proventi di competenza di esercizi precedenti conseguiti in un successivo esercizio, compresa la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi;
- le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni per la perdita o il danneggiamento di beni diversi da quelli che generano ricavi, conseguiti in un periodo d'imposta successivo a quello nel quale è stato sostenuto il costo; se il rimborso eccede il costo dedotto, la parte eccedente può essere ripartita in cinque quote costanti;
- le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di tutti gli altri danni diversi da quelli relativi alla perdita o al danneggiamento di beni;
- i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi in denaro o il valore normale di quelli in natura, spettanti in base a contratto e quelli spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge; tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto. Non si considerano contributi o liberalità i finanziamenti erogati dallo Stato, dalle regioni e dalle province autonome per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria e ordinaria di immobili di edilizia residenziale pubblica concessi agli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché quelli erogati alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e di abitazione per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili destinati all'assegnazione in godimento o locazione;
- il valore normale del bene in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria.

### **Versamenti soci e rinuncia dei soci ai crediti – riduzione debiti per concordato/accordi di ristrutturazione del debito/piano attestato**

Non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale dai soci, gli apporti effettuati dai possessori di strumenti finanziari simili alle azioni e la rinuncia dei soci stessi ai

crediti (in tal senso l'OIC 29, rivisto in vigore con i bilanci al 31/12/2014, ha chiarito come la rinuncia da atto formale generi riserve di capitale da imputare nel patrimonio netto senza transitare in conto economico). Nemmeno la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo o per effetto della partecipazione alle perdite da parte dell'associato in partecipazione genera sopravvenienze tassabili. Inoltre, ai sensi del c. 4 dell'art. 21 del D.L. n. 83/2012, non costituiscono sopravvenienze attive imponibili, per la parte eccedente le perdite pregresse o di periodo, le riduzioni del debito che emergono da accordi di ristrutturazione del debito omologati o da piano attestato ex art. 67 l.f. (pubblicato nel Registro delle Imprese).

### **Dividendi (art. 89)**

Agli utili distribuiti da soggetti passivi IRES residenti nel territorio dello Stato si applicano le norme indicate per i redditi di capitale (si veda il paragrafo "I redditi di capitale e i dividendi"), tenendo presente che, nel periodo d'imposta in cui sono percepiti, non concorrono a formare il reddito complessivo nella misura del 95%. La medesima esclusione si applica a:

- le remunerazioni relative ai contratti di associazione in partecipazione o di cointeressenza agli utili con apporto di capitale o misto;
- le remunerazioni degli strumenti finanziari costituite totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società dello stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli stessi strumenti sono stati emessi.

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, gli utili distribuiti relativi ad azioni, quote e strumenti finanziari similari alle azioni detenuti per la negoziazione concorrono per intero alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti.

### **Dividendi esteri**

Gli utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio, ai titoli e agli strumenti finanziari emessi da società o enti non residenti, sono trattati come i dividendi nazionali, a condizione che siano interamente indeducibili nella determinazione del reddito del soggetto estero e che sia possibile dimostrarlo successivamente, tramite una attestazione dallo stesso rilasciata o attraverso altra prova basata su elementi certi e precisi. Lo stesso trattamento è riservato alle remunerazioni delle associazioni in partecipazione, con apporti non di prestazioni d'opera, qualora l'associante sia un soggetto non residente. Relativamente ai soli dividendi esteri, se lo Stato di

residenza è compreso tra quelli a regime fiscale privilegiato, gli utili sono imponibili al 100%, salvo che si dimostri, tramite interpello, che, fin dall'inizio del periodo di possesso, non sia stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in tale stato. In altre parole, i redditi imputati alla società partecipata devono provenire direttamente o indirettamente, sotto il profilo della tassazione, da un Paese appartenente alla White List affinché possano beneficiare dell'esclusione in esame.

Il D.Lgs. n. 147/2015 ha apportato (con effetto dal 2016) significative modifiche alla disciplina del trattamento dei dividendi esteri "Black List" percepiti da un soggetto residente. Il principio generale della tassazione integrale dei dividendi in capo al socio residente opera con riferimento alle partecipazioni dirette in soggetti Black List (salva l'applicazione della disciplina CFC per le partecipazioni di controllo) ed alle partecipazioni detenute indirettamente tramite società non Black List solo se controllata dal soggetto residente. Quest'ultimo dispone di due alternative per derogare in diversa misura dalla tassazione integrale:

1. far valere la prima esimente di cui alla lett. a), c. 5, dell'art. 167 (CFC) la partecipata svolge effettivamente un'attività industriale o commerciale nello Stato o territorio a fiscalità privilegiata il socio residente subisce la tassazione integrale (in luogo dell'esclusione del 95%), ma allo stesso compete un credito d'imposta estero (da imputare ad incremento del reddito complessivo ai fini della tassazione domestica);
2. ricorrere alla seconda esimente di cui alla lett. b), c. 5, dell'art. 167 (CFC) mediante la partecipazione Black List non si ottiene l'effetto di localizzazione del reddito in un Paese a fiscalità privilegiata il socio perviene all'equiparazione fiscale dei dividendi Black List a quelli nazionali.

Il c.d. decreto Crescita ed Internazionalizzazione "riscrive" il ruolo dell'interpello preventivo quale strumento col quale provare le esimenti e, dunque, disapplicare la regola generale. Ne viene meno, infatti, il carattere di obbligatorietà: sia che il contribuente non proceda ad alcun interpello per verificare la sussistenza delle esimenti sia che abbia ricevuto una risposta negativa, il socio residente può disapplicare la tassazione integrale, dovendo, però, indicare in dichiarazione dividendi esteri e credito d'imposta. Nella successiva fase di accertamento lo stesso dovrà provare la sussistenza delle esimenti.

### **Interessi (art. 89)**

Se la misura non è determinata per iscritto, gli interessi si computano al saggio legale.

### **Versamenti soci (in c. capitale o a fondo perduto, finanziamenti soci e condizioni per l'infruttuosità)**

Si applicano le norme sui redditi di capitale (si veda il paragrafo "I redditi di capitale e i dividendi").

### **Pronti contro termine con obbligo di rivendita a termine**

Gli interessi maturati nel periodo di durata del contratto concorrono a formare il reddito del cessionario. La differenza positiva o negativa tra il corrispettivo a pronti e quello a termine, al netto degli interessi maturati, concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio.

### **Contratti di conto corrente**

Per i contratti di conto corrente, per le operazioni bancarie regolate in c/c e per i c/c reciproci dei servizi resi, intrattenuti tra aziende e istituti di credito si considerano maturati anche gli interessi compensati a norma di legge o di contratto.

### **Proventi degli immobili (art. 90)**

I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni previste dal reddito fondiario se gli immobili sono situati in Italia o, in base alla valutazione fatta all'estero, per quelli situati all'estero. Il reddito dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero è pari a quanto percepito nel periodo d'imposta ridotto del 15%. Tale regola non si applica ai redditi dominicali e agrari dei terreni che derivano dall'esercizio di attività agricole. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili non sono ammessi in deduzione.

L'art. 4 del D.L. 16/2012 ha previsto che, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2012, il reddito imponibile per gli immobili "patrimonio" di interesse storico o artistico non sia più calcolato in base all'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni nella zona censuaria in cui si trova il fabbricato, ma in misura pari al 50% del reddito medio ordinario catastale. Tuttavia a tale importo non viene applicata la maggiorazione di 1/3 prevista dall'art. 41 del TUIR.

### **Immobili dati in locazione**

In caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto dell'importo delle spese di manutenzione ordinaria, documentate e sostenute ed effettivamente rimaste a carico (sono pertanto escluse le spese di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, da Circ. 13 Marzo 2006, n. 10/E), fino ad un massimo del 15% del canone medesimo, risulti superiore alla rendita catastale rivalutata del 5%, il reddito è pari a quello del canone di locazione al netto

di tale riduzione. Qualora oggetto di locazione sia un immobile di interesse storico o artistico, a partire dall'esercizio in corso al 31/12/2012, il reddito fondiario imponibile è determinato dal maggiore tra l'importo della rendita catastale rivalutata ed il canone ridotto del 35%. Si osserva come a partire dalle istruzioni del modello UNICO SC 2013 sia scomparsa la previsione dell'incremento di 1/3 degli immobili di civile abitazione tenuti a disposizione.

## **Variazioni delle rimanenze (art. 92)**

### **Merci**

Le variazioni delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali dei beni che generano ricavi concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, che non siano valutate a costi specifici o a norma dell'art. 93, sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato in base alle seguenti regole:

- criterio LIFO o dell'«ultimo entrato, primo uscito» a scatti annuale (nel primo esercizio in cui si verificano, le rimanenze sono valutate attribuendo a ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'esercizio stesso per la loro quantità; negli esercizi successivi, se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità si valutano allo stesso modo ma si tengono distinte per ogni esercizio di formazione. Se la quantità è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nei precedenti esercizi, a partire dal più recente).
- occorre sottolineare che, in sede internazionale, non è più ammesso il LIFO per effetto delle modifiche apportate nel 2003 allo IAS 2;
- criterio LIFO con varianti;
- criterio della media ponderata;
- criterio FIFO o del «primo entrato, primo uscito».

Le rimanenze possono anche essere svalutate, quando il valore unitario medio dei beni in giacenza, determinato in base ai criteri suddetti, risulta superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio: il valore minimo è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale. Per le valute estere si assume come valore normale il valore secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Il minor valore attribuito alle rimanenze in base a tale regola vale anche per gli esercizi

successivi, sempre che le rimanenze non risultino iscritte nello stato patrimoniale per un valore superiore. Chi esercita l'attività di commercio al minuto può anche valutare le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio, a condizione che nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato (ossia si deve conservare traccia documentale) siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione di tale metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa.

### **Prodotti e servizi in corso**

I prodotti in corso di lavorazione ed i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso (salvo che non si configurino le condizioni relative alla durata ultrannuale, presupposto che li priverebbe dell'elemento fondamentale del tempo di esecuzione non superiore all'anno).

### **Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93)**

Le opere, forniture ed servizi pattuiti con oggetto unitario e tempo di esecuzione ultrannuale concorrono alla formazione del reddito dell'esercizio con il criterio delle rimanenze d'esercizio e la relativa valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di legge o spettanti in base a contratto si tiene conto, finché non definitivamente stabilite, nella misura del 50%. Per le opere coperte da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati (dal committente). Quelli liquidati a titolo definitivo si comprendono tra i ricavi. L'iscrizione tra le rimanenze concerne allora solo la parte non ancora liquidata. Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto per ogni singola opera in corso.

### **Titoli (art. 94)**

Si valutano come le merci i seguenti titoli o quote:

- azioni o quote di partecipazione al capitale di soggetti passivi IRES, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle alle quali si applica l'esenzione;
- strumenti finanziari assimilati alle azioni, emessi da soggetti passivi IRES, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli ai quali si applica l'esenzione;
- obbligazioni e altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Il comma 2 dell'art. 94 esclude dalla variazione delle rimanenze i titoli derivanti da contratti di riporto o pronti contro termine

destinati alla cessione. Ai fini del raggruppamento in categorie omogenee, non si tiene conto del valore e si considerano della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto e aventi uguali caratteristiche. La possibilità di svalutare i titoli quando il valore unitario medio dei beni in giacenza risulta superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, è prevista unicamente per i titoli obbligazionari e i titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie. A tal fine il valore minimo è determinato:

- a) per i titoli negoziati in mercati regolamentati, in base ai prezzi rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio ovvero in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;
- b) per gli altri titoli, comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

### **Azioni gratuite**

In caso di aumento del capitale della società emittente mediante passaggio di riserve a capitale, il numero delle azioni ricevute gratuitamente si aggiunge al numero di quelle già possedute in proporzione alle quantità delle singole voci della corrispondente categoria e il valore unitario si determina, per ciascuna voce, dividendo il costo complessivo delle azioni già possedute per il numero complessivo delle azioni.

### **Versamenti soci e rinuncia ai crediti da parte dei soci**

I versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società dai propri soci, o la rinuncia ai crediti nei confronti della società da parte degli stessi soci, si aggiungono al costo delle azioni o delle quote in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria; la stessa regola si applica agli apporti effettuati dai detentori di strumenti finanziari assimilati alle azioni.

### **Aiuto alla crescita economica (ACE)**

Il D.L. n. 201/2011 (c.d. Salva Italia) ha introdotto il modello ACE (*Allowance for Corporate Equity*) per incentivare il rafforzamento del capitale proprio mediante la deducibilità IRES del rendimento nozionale dei nuovi apporti di capitale proprio. A partire dal periodo d'imposta 2011, è possibile dedurre dal reddito imponibile il rendimento nozionale, stabilito in misura pari al 3% per i periodi 2011, 2012 e 2013 e determinato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per i successivi periodi da emanarsi entro il 31 gennaio di ogni anno, dei nuovi apporti di capitale proprio rispetto al valore del patrimonio netto risultante dal bilancio alla chiusura dell'esercizio in corso al 31/12/2010. Quest'ultimo è quantificato senza tener conto del relativo utile. Alla determinazione dell'eventuale variazione in aumento in

ciascun periodo concorrono con segno positivo i conferimenti in denaro (a partire dalla data di versamento) e gli utili accantonati a riserva (rilevanti dall'esercizio di formazione delle stesse) ad eccezione di quelli destinati a riserve non disponibili, mentre vi incidono con segno negativo le riduzioni del patrimonio con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti, gli acquisti di partecipazioni in società controllate e gli acquisti di aziende o di rami di aziende (rilevanti a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati). Per le aziende di nuova costituzione si considera incremento tutto il patrimonio netto conferito. L'ACE è fruibile uniformemente da tutte le forme di società di capitali. L'importo della variazione in aumento computato al termine dell'esercizio non può in ogni caso eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio (dove il risultato d'esercizio è determinato in base ad un onere fiscale di competenza teorico, senza inclusione della stessa deduzione extracontabile).

L'importo dell'ACE che non trova capienza nel reddito complessivo netto (il rendimento nozionale viene dedotto dopo aver già sottratto le perdite pregresse) può essere riportato in diminuzione del reddito imponibile dei successivi periodi d'imposta. A partire dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2014 è alternativamente possibile trasformare l'eccedenza in un credito d'imposta utilizzabile in diminuzione dell'IRAP del periodo in cui il credito viene a formarsi e dei successivi quattro. Il credito si ottiene moltiplicando l'eccedenza ACE per l'aliquota IRES al 27,5% per poi ripartirlo in cinque quote annuali.

Per le società per azioni quotate (in mercati regolamentati di Paesi UE o aderenti allo SEE) per il periodo di ammissione alla quotazione e per i due successivi periodi d'imposta l'importo della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente al termine del periodo precedente viene incrementato del 40%.

La legge di stabilità 2014 ha innalzato i coefficienti da applicare agli incrementi di capitale proprio rispettivamente al 4% per il 2014 (relativi acconti da versare ancora al 3%), al 4,5% per il 2015 (relativi acconti da versare al 4%), al 4,75% per il 2016 (acconti da versare "con aliquota a regime" al 4,75%). A partire dal periodo d'imposta 2017 si attende apposito decreto per determinare l'incremento del rendimento nozionale.

La Circ. AE n. 12/E del 23/05/2014 ha, infine, chiarito la disposizione antielusiva diretta ad impedire la duplicazione del beneficio fiscale all'interno dei Gruppi societari.

### **Cessioni che derivano da contratti di riporto o di «pronti contro termine»**

Se è previsto per il cessionario l'obbligo di rivendita a termine dei titoli, le cessioni non determinano variazioni nelle rimanenze dei titoli (come precedentemente espresso in relazione al comma 2 dell'art. 94).

### **Soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali**

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la valutazione operata in base alla corretta applicazione dei medesimi principi assume rilevanza anche ai fini fiscali (si pensi alla valutazione al *fair value*).

### **Valutazione delle rimanenze di alcune categorie di imprese (art. 92-bis)**

Con effetto dal periodo d'imposta in corso al 25/06/2008 il D.L. n. 112/08 introduce l'obbligo di valutazione delle rimanenze al costo medio ponderato o al FIFO per i soggetti che svolgono determinate attività, indipendentemente dal criterio utilizzato in bilancio (il comma 25 del citato art. 81 stabilisce che l'applicazione dello stesso esprime una deroga ai sensi dell'art. 2423-bis c.c.). Le attività sono:

- a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi;
- b) raffinazione di petrolio e produzione o commercializzazione di derivati del petrolio (benzine, gasoli, oli lubrificanti, ecc.).

La norma è applicabile esclusivamente alle rimanenze costituite da beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e da materie prime e sussidiarie, semilavorati, e altri beni mobili, esclusi quelli non strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

La stessa norma si applica anche per i soggetti IAS.

### **Spese per prestazioni di lavoro (art. 95)**

Nelle spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili sono comprese anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei dipendenti. Ai sensi del comma 1 dell'art. 100, le spese per opere e servizi utilizzabili dai dipendenti o da categorie di questi, sostenute volontariamente dal datore di lavoro per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto sono deducibili nel limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Spese per strutture ricettive: non sono deducibili i canoni di locazione finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture ricettive, escluse quelle relative ai servizi di mensa verso la generalità dei dipendenti o ai servizi di alloggio per i dipendenti in trasferta temporanea.

Fabbricati in uso ai dipendenti: i canoni di locazione e le spese di manutenzione relative a fabbricati dati in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore all'eccedenza rispetto alla rendita catastale incrementata delle spese inerenti il fabbricato. Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30% della predetta

eccedenza. Per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto si assume la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato (cfr. art. 51, comma 4, lett. c).

Spese di vitto ed alloggio: se sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76; il predetto limite è elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero. È deducibile nei limiti del costo chilometrico o delle tariffe di noleggio (relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel) il costo sostenuto dal datore a fronte del rimborso in capo al dipendente delle spese dal medesimo sostenute.

Imprese autorizzate all'autotrasporto di merci: in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, possono dedurre un importo pari a euro 59,65 al giorno, elevate a euro 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto.

Compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lett.a) (le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative che abbiano acquisito la qualifica di ONLUS e le cooperative sociali, le società di mutua assicurazione, società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato): sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti (per cassa); quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico; si tratta di un aspetto tuttora assai discusso in relazione alla legittimità del giudizio di congruità del compenso da parte dell'Amministrazione finanziaria (quando lo stesso criterio di cassa dovrebbe disincentivare fenomeni di arbitraggio fiscale). Tuttavia emerge chiaramente il requisito irrinunciabile ai fini della deducibilità, pena la nullità, che consiste nella previa delibera assembleare/atto della nomina. Utili spettanti ai lavoratori dipendenti, e agli associati in partecipazione: sono computati in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dalla imputazione al conto economico. Vale sempre quanto prescritto dall'art. 109, comma 9, lett. b), secondo il quale, relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'articolo 2554 del codice civile, non è ammessa alcuna deduzione allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi.

### **Oneri fiscali e contributivi (art. 99)**

Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento. Gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli uffici e alle decisioni delle commissioni tributarie. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2008 è ammesso in deduzione dall'imponibile IRES, un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15/12/1997, n. 446, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis 1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997. La disposizione è stata introdotta dall'art. 6, D.L. n. 185/08.

Alla luce dell'introduzione dell'ulteriore deduzione analitica della quota IRAP sul costo del lavoro (dipendente ed assimilato) netto, la causa della deduzione in parola va ricercata nel sostenimento di interessi passivi ed oneri finanziari assimilati eccedenti: gli interessi attivi e gli proventi finanziari assimilati.

### **Deducibilità dell'IRAP versata sulla quota imponibile sul personale dipendente ed assimilato al netto delle relative deduzioni (art. 2, comma 1, D.L. 201/2011)**

Il cd. Decreto Salva Italia ha attenuato la sovrapposizione tra IRAP ed IRES prevedendo la possibilità di dedurre dalla base imponibile dell'imposta diretta sulle società parte dell'IRAP versata nel medesimo periodo d'imposta. Diversamente dalla deduzione forfettaria al 10% di cui all'art. 6 del D.L. 185/2008, la più recente deduzione opera in modo analitico. Fermo restando il principio di cassa (dunque, anzitutto, rileva quanto effettivamente versato nel corso dell'esercizio a titolo di imposta regionale) occorre procedere ad una quantificazione puntuale della quota dell'imponibile IRAP riconducibile a:

- spese per il personale dipendente ed assimilato sostenute: principio generale è di individuare i costi di siffatta natura non deducibili ai fini IRAP e, dunque, "tassati" per renderli deducibili ai fini IRES nella misura dell'imposta regionale corrispondente versata;
- al netto delle deduzioni dal valore della produzione netta che il legislatore riconosce sul costo del lavoro dipendente ("al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11,

commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis 1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997”).

Tale calcolo va implementato in modo identico, ma distinto, con riferimento a quanto versato sia a saldo (spese per il personale dipendente ed assimilato, “nette”, del periodo d'imposta precedente a quello dell'IRES da cui vengono dedotte) sia di acconto (spese del personale dipendente ed assimilato “nette” relative al periodo d'imposta dell'IRES da cui vengono dedotte). L'esistenza del costo del personale dipendente ed assimilato è, infatti, condizione irrinunciabile perché possano essere dedotti quota del saldo e/o degli acconti versati nel medesimo esercizio. La deduzione si ottiene applicando analiticamente le quote dell'imponibile IRAP sul costo del lavoro agli importi versati a titolo di saldo e di acconti del prelievo territoriale.

Effetto indiretto è stato di modificare la disciplina della deduzione forfettaria del 10% dell'IRAP versata: a partire dall'esercizio in corso al 31/12/2012, essa è condizionata esclusivamente alla presenza di oneri finanziari netti nei bilanci relativi al saldo e/o agli acconti IRAP versati. Le deduzioni IRES in esame agiscono su due binari separati, sommandosi qualora vi siano i presupposti di entrambe, senza che, ovviamente, l'importo complessivo della deduzione ecceda l'IRAP versata nel periodo d'imposta.

Rispetto all'entità della deduzione analitica si segnala l'effetto di riduzione ascrivibile alle maggiori deduzioni IRAP con riferimento al cd cuneo fiscale già a partire dal periodo d'imposta 2015.

### **Oneri di utilità sociale (art. 100)**

Sono deducibili dal reddito d'impresa le spese per opere e servizi di utilità sociale utilizzabili dalla generalità dei dipendenti sino ad un importo complessivo massimo pari al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

Sono inoltre deducibili le erogazioni liberali in denaro o in natura (in tal caso rileva il valore effettivo anziché quello contabile) finalizzate a sostenere iniziative sociali ed umanitarie (educazione, cultura, ricerca scientifica, religione, assistenza sociale e sanitaria ecc.). La Legge di Stabilità 2015 ha innalzato, a partire dal periodo d'imposta 2015, a 30.000 euro l'importo massimo deducibile delle erogazioni in favore delle ONLUS (sempre che non eccedente il 2% del reddito d'impresa assunto al netto delle erogazioni liberale stesse).

### **Minusvalenze patrimoniali (art. 101)**

#### **Beni**

Le minusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli

che generano ricavi e diversi dalle partecipazioni in regime di esenzione, (cfr. relativo paragrafo), determinate con gli stessi criteri per le plusvalenze, sono deducibili se sono realizzate tramite cessione a titolo oneroso o tramite il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

### **Obbligazioni**

I titoli obbligazionari e gli altri titoli in serie o di massa, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, si valutano allo stesso modo previsto per gli stessi titoli non immobilizzati; tuttavia, per i titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, le minusvalenze sono deducibili in misura non eccedente la differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e quello determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre.

### **Partecipazioni in imprese controllate o collegate**

Per le immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni in imprese controllate o collegate, iscritte in bilancio a norma dell'articolo 2426, n. 4) del C.C. (vale a dire, in base al criterio del patrimonio netto), non è deducibile, anche a titolo di ammortamento, la parte del costo di acquisto che eccede il valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto che risulta dall'ultimo bilancio dell'impresa partecipata.

### **Sopravvenienze passive (art. 101, c. 4)**

Si considerano sopravvenienze passive:

- il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse dalle partecipazioni in regime di esenzione.

Nella voce di bilancio sopravvenienze passive vengono anche rilevati i costi correlati a ricavi di precedenti esercizi la cui registrazione è stata omessa nel periodo di competenza (trattamento contabile dell'errore conforme all'OIC 29 da cui originano sopravvenienze passive indeducibili). Assolta tale inderogabile procedura contabile, la circolare n. 31/E del 2013 consente il recupero fiscale del costo non dedotto nel periodo di competenza entro cinque anni dell'esercizio in cui si è verificata l'omissione. Vengono dunque allineati i tempi nei quali il contribuente può spontaneamente rettificare sia a proprio

sfavore che a proprio favore. La possibilità richiede un processo di autoliquidazione dell'imposta dovuta per tutti i periodi successivi a quello dell'omissione sino all'ultimo periodo d'imposta emendabile mediante dichiarazione integrative a proprio favore. L'esito dell'autoliquidazione viene comunicato all'Agenzia delle Entrate attraverso una dichiarazione integrativa "di sintesi", per essere poi recepito nel modello dichiarativo da presentare alla scadenza ordinaria. L'eccedenza d'imposta così emersa è compensabile.

### **Perdite (art. 101, c. 5)**

Le perdite dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli che generano ricavi e diversi dalle partecipazioni in regime di esenzione, commisurate al costo non ammortizzato di essi, e le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali. Il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta nel quale dedurre tali perdite, la circolare n. 26/E del 1/08/2013 ha precisato l'interpretazione da attribuirsi all'espressione "dalla data". In tal senso la perdita non deve corrispondere all'intero importo del credito nel periodo in cui cade detta "data". Previa imputazione in conto economico, infatti, essa può essere frazionata e dedotta anche in successivi periodi d'imposta sempre che ciò discenda da valutazioni oggettive del redattore del bilancio, ossia fondate sulle ordinarie regole di competenza e non di natura meramente discrezionale.

Il D.L. del 22/06/2012 ha equiparato gli accordi di ristrutturazione del debito omologati all'assoggettamento a procedure concorsuali quale presupposto per la deducibilità delle perdite su crediti.

Lo stesso intervento normativo ha poi individuato due fattispecie che automaticamente soddisfano le condizioni di sussistenza di elementi certi e precisi. In primis, è possibile procedere alla deduzione dei cd. minicrediti qualora:

- 1) siano di modesta entità (2.500 o 5.000 euro a seconda che l'impresa consegua un volume d'affari o di ricavi inferiore o maggiore di 100.000 mln di euro);
- 2) sia decorso un tempo pari a 6 mesi dalla scadenza del pagamento (tale condizione è da accertare in sede di chiusura dell'esercizio).

In secondo luogo, la prescrizione del diritto alla riscossione del

credito permette la deducibilità "automatica" della perdita sul credito.

Per i soggetti IAS *adopter* ulteriore presupposto di deduzione è la cancellazione del credito dal bilancio operata in dipendenza di cause di estinzione. Per effetto della Legge di stabilità 2014 tale presunzione di sussistenza degli elementi certi e precisi opera anche per i soggetti che procedono alla cancellazione del credito in applicazione dei principi contabili nazionali a partire dal bilancio relativo al periodo d'imposta in corso al 31/12/2013. L'appendice B dell'OIC 15 rivisto (in vigore a partire dai bilanci chiusi al 31/12/2014) ha chiarito come la cancellazione a seguito di trasferimento del credito si verifichi soltanto quando sia trasferito il rischio inerente al diritto a ricevere i flussi finanziari.

### **Perdite per trasparenza (art. 101, c. 6)**

Le perdite attribuite dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti dalle medesime società per trasparenza nei successivi 5 periodi d'imposta.

### **Versamenti dei soci (art. 101, c. 7)**

I versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società in nome collettivo o in accomandita semplice dai propri soci e la rinuncia degli stessi soci ai crediti non sono ammessi in deduzione e il relativo ammontare si aggiunge al costo della partecipazione.

### **Ammortamento dei beni materiali (art. 102)**

Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene, in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti per categorie di beni omogenei, con D.M. 31/12/1998, ridotti alla metà per il primo esercizio.

### **Fabbricati strumentali**

Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo delle aree è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto ed il 20% o, per i fabbricati industriali, il 30% del costo originario complessivo salvo che l'area sia stata separatamente acquistata, nel qual caso si assume il prezzo negoziato.

Queste disposizioni si applicano anche ai fabbricati strumentali acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria con riferimento alla quota capitale del canone.

### **Ammortamenti accelerati e anticipati**

Per effetto della Finanziaria 2008, L. n. 244 del 24/12/2007, art. 1, c. 58, a partire dall'esercizio in corso al 31/12/2007 non sono più deducibili ammortamenti accelerati né anticipati.

### **Superammortamento**

Ai commi da 91 a 94 ed al comma 97 la Legge di Stabilità 2016 riconosce una maggiorazione della deduzione IRES (ed IRPEF) del 40% degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria sugli investimenti in beni strumentali acquistati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

Sono inoltre maggiorati del 40% i limiti di costo di acquisizione rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing per gli automezzi di cui all'art. 164 del TUIR. Si tratta di una (maggior) deduzione extracontabile i cui effetti fiscali si manifestano in sede dichiarativa apportando una variazione in diminuzione.

La disposizione non si applica ai beni materiali strumentali ai quali il del D.M. 31 dicembre 1988 attribuisce un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%, agli investimenti in fabbricati e costruzioni nonché ai beni di cui all'allegato 3 della presente legge. Si evidenzia come tali disposizioni non producono effetto sulla determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31/12/2015 e al 31/12/2016 così come sui valori stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore.

### **Beni materiali di costo fino a 516,46 euro (art. 102, c. 5)**

Si possono spendere interamente nell'esercizio in cui è stato sostenuto il costo. Tale regola non vale per i beni immateriali.

### **Spese di manutenzione (art. 102, c. 6)**

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate a incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione. Tuttavia per effetto del D.L. n. 16/2012 ed a partire dal periodo d'imposta 2012, nel calcolo del plafond per la deduzione di dette spese si farà riferimento esclusivamente al valore rilevato nel registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio. Per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo dei beni quale risulta alla fine dell'esercizio. L'eccedenza è deducibile in quote costanti

nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con D.M., diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ammessa la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale.

### **Beni in locazione finanziaria (art. 102, c. 7)**

L'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Per i contratti stipulati a partire dal 29/04/2012 indipendentemente dalla durata del contratto, per l'impresa utilizzatrice è ammessa la deduzione dei canoni di locazione in misura non superiore al costo annuo stimato dall'applicazione della durata "virtuale" stabilita nei 2/3 (nella metà, per i contratti stipulati dall'1/01/2014 ai sensi della Legge di stabilità 2014) della vita utile desumibile dalle tabelle ministeriali. Pertanto la regola dei 2/3 (o di un 1/2 a partire dal 1/01/2014) per stimare la durata minima contrattuale non è più requisito per ammettere la deducibilità (resta tale solo per i contratti stipulati sino al 28/04/2012). Essa esprime il criterio in base al quale determinare l'importo deducibile in ciascun esercizio. La parte del costo imputato in conto economico eccedente detto limite è ora oggetto, da un lato, di una ripresa in aumento nel corso della durata effettiva del rapporto di locazione, dall'altro lato, di variazioni in diminuzione nella restante maggior estensione della durata "virtuale". Tale regola non conosce variazioni nel caso di beni mobili, diversamente il legislatore prevede che qualora la sua applicazione nel caso di beni immobili determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni (per i contratti stipulati dal 29/04/2012 al 31 gennaio 2013). A partire dal 1° gennaio 2014 il periodo minimo per dedurre i canoni relativi ad immobili è stabilito uniformemente in 12 anni.

Fermo restando il limite massimo dell'importo dei canoni di leasing deducibile in funzione del costo d'acquisto sostenuto dalla società di leasing (analogamente all'acquisto dell'autovettura, il costo deducibile non potrà mai eccedere i 18.076 euro, diversamente al canone annuo viene applicato un coefficiente pari al rapporto tra i 18.076 euro ed il costo sostenuto dal concedente), alle autovetture, agli autocaravan, ai motocicli ed ai ciclomotori genericamente destinati ad uso promiscuo (si veda il successivo paragrafo relativo all'art. 164 TUIR), la deduzione è ammessa in base alla durata minima (non alla metà) identificata dal periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministero dell'Economia

e delle Finanze (ossia 48 mesi). Nel caso di uso promiscuo riconosciuto ai dipendenti o di beni strumentali opera la regola della metà del periodo di ammortamento (ossia 24 mesi) senza che vi siano limiti di proporzionalità al costo. Chiaramente al canone ricalcolato in funzione alla durata minima in entrambi i casi di uso promiscuo devono essere applicati i corrispondenti coefficienti (si veda la tabella di cui al paragrafo relativo all'art. 164 del TUIR), mentre per i beni strumentali non intervengono limitazioni percentuali di deducibilità.

La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96 del TUIR.

### **Spese di telefonia (art. 102, c. 9)**

Telefonia fissa: le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relative sono deducibili nella misura dell'80%.  
Cellulari e telefonia mobile: le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione diventano deducibili nella misura dell'80% (100% per gli impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte delle imprese di autotrasporto, ma nei limiti di un solo impianto per ciascun veicolo).

### **Aziende in affitto o in usufrutto (art. 102, c. 8)**

Per le aziende date in affitto o in usufrutto, le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario.

L'ammortamento si commisura al costo originario dei beni, quale risulta dalla contabilità del concedente ed è deducibile fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili o altro libro o registro obbligatorio, si considerano già dedotte, per il 50% del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già trascorso.

Tali disposizioni non si applicano nei casi di deroga convenzionale alle norme dell'articolo 2561 del codice civile, che riguardano l'obbligo di conservare in efficienza i beni ammortizzabili.

### **Mezzi di trasporto: autovetture, ciclomotori, motocicli Rilevanza in capo al dipendente – art. 51, c. 4)**

Per quanto riguarda i fringe benefit relativamente ad autovetture e motocicli concessi in uso promiscuo a dipendenti, concorre a formare il reddito del dipendente (o deve essergli addebitato il relativo importo, IVA compresa) un ammontare pari al 30% della tariffa ACI per percorrenza convenzionale 15.000 Km annui, pubblicata entro il 30 novembre dell'anno prima.

### Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni (art.164)

Per quanto attiene alla deducibilità in capo all'impresa, l'art. 4, comma 72 della legge 28/06/2012 n. 92, è intervenuto a ridurre le percentuali di deducibilità risalenti al D.L. n. 81/2007 già modificate nel corso del 2012 dalla cd. "legge Fornero". Fermo restando il limite fiscalmente rilevante (euro 18.076, ecc.) le percentuali di deducibilità dei costi degli autoveicoli di cui all'art. 164, TUIR sono così modificate:

- 20% con riferimento alla generalità delle imprese per le autovetture e autocaravan non concesse in uso promiscuo ai dipendenti; tale percentuale è all'80% per le auto utilizzate dagli agenti e rappresentanti di commercio;
- 20% per le autovetture utilizzate dai lavoratori autonomi, confermando la condizione secondo la quale la deducibilità è consentita limitatamente ad un'autovettura per ciascun professionista (salvo l'esercizio in forma associata nel qual caso il limite va riferito al singolo associato);
- 70% per le auto date in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (183 gg.).

	Manovra d'estate (D.L. 81/07) deduzioni a regime (dal periodo d'imposta d'imposta in corso al 27/6/07)	Cd. Legge Fornero ( art. 4, comma 72 della (L. 92/2012)	Legge di stabilità 2013 (art. 1, comma 501 della legge n. 228/2012 dal periodo d'imposta 2013)
<b>Auto date in uso promiscuo ai dipendenti</b>	90% Assegnazione auto > 183 gg. Senza limiti di costo auto.	70%	70%
<b>Auto uso aziendale</b>	40% Limite di 18.076 per il costo dell'auto.	27,5% Limite di 18.076 per il costo dell'auto.	20% Limite di 18.076 per il costo dell'auto.
<b>Agenti e rappresentanti di commercio</b>	80% Limite di 25.823 per il costo dell'auto.	80% Limite di 25.823 per il costo dell'auto.	80% Limite di 25.823 per il costo dell'auto.
<b>Professionisti</b>	40% Limite di 18.076 per il costo dell'auto.	27,5% Limite di 18.076 per il costo dell'auto.	20% Limite di 18.076 per il costo dell'auto.

I costi di auto e motoveicoli, deducibili nelle proporzioni percentuali indicate nella tabella che precede, non possono

superare le determinate cifre sotto indicate (ove tali limiti di costo fiscalmente riconosciuto operano esclusivamente nel caso di veicoli aziendali genericamente destinati ad uso promiscuo, ossia nella fattispecie di cui al comma 1, lett. b) dell'art. 164 TUIR e non anche in relazione ai veicoli destinati ad uso promiscuo da parte dei dipendenti o di beni strumentali):

<b>Autovetture</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- euro 18.075,99, per gli acquisti oppure in locazione finanziaria (25.822, 84 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio);</li><li>- euro 3.615,20, in caso di locazione non finanziaria o in noleggio;</li></ul>
<b>Motocicli</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- euro 4.131,66, per gli acquisti oppure in locazione finanziaria;</li><li>- euro 774,69, in caso di locazione non finanziaria o in noleggio;</li></ul>
<b>Ciclomotori</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- euro 2.065,83, per gli acquisti oppure in locazione finanziaria;</li><li>- euro 413,17, in caso di locazione non finanziaria o in noleggio.</li></ul>

### **Plusvalenze e minusvalenze da cessione mezzi di trasporto (art. 164, c. 2)**

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

### **Ineducibilità dei costi inerenti i beni d'impresa concessi in godimento ai soci o familiari dell'imprenditore**

Il D.L. n. 138/2011 ha stabilito la non deducibilità dei costi relativi ai beni d'impresa concessi in godimento ai soci o familiari dell'imprenditore qualora siano attribuiti in godimento gratuito o ad un corrispettivo inferiore al valore di mercato ("valore normale" ex art. 9 TUIR) del diritto reale in esame. Si tratta dell'implicazione fiscale in capo al soggetto concedente rispetto all'introduzione della nuova fattispecie di reddito diverso per la persona fisica espressa dalla differenza positiva tra il valore normale del diritto di godimento e l'eventuale inferiore valore (o gratuità) cui i beni d'impresa vengono concessi al socio o ai familiari dell'imprenditore.

### **Ammortamento dei beni immateriali (art. 103)**

**Diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico (art. 103, c. 1)**

Le quote di ammortamento annuale sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo.

**Marchi d'impresa (art. 103, c. 1)**

Le quote di ammortamento annuale sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo.

**Diritti di concessione e altri diritti (art. 103, c. 2)**

Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

**Avviamento (art. 103, c. 3)**

Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso.

**Soggetti IAS (art. 103, c. 3-bis)**

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali alla deduzione del costo dei marchi d'impresa e dell'avviamento si applicano le disposizioni sopra richiamate indipendentemente dall'imputazione dei costi a conto economico. L'art. 15 ("Riallineamento e rivalutazione volontari di valori contabili"), del D.L. 29/11/2008, n. 185, convertito dalla L. 28/01/2009, n. 2, ha previsto, a certe condizioni, la rivalutazione di marchi ed avviamento, mediante assolvimento di imposte sostitutive, nonché la deduzione di quote d'ammortamento.

**Spese relative a più esercizi (art. 108)**

**Spese relative a studi e ricerche (art. 108, c. 1)**

Sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto.

**Spese di pubblicità e di propaganda (art. 108, c. 2)**

Sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

**Spese di rappresentanza (art. 108, c. 2)**

Erano ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare ed erano deducibili per quote costanti nell'esercizio di sostenimento delle spese e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come

prodotti dell'impresa e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50.

Il decreto del 13/11/2008 dispone: *"(...) 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"*. L'Agenzia delle Entrate con Circ. 13 Luglio 2009, n. 34/E si è espressa nel chiarire i concetti di finalità promozionali (*"consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali"*) e di pubbliche relazioni (*"tutte le iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi"*). In sintesi, si tratta di dimostrare che la spesa sostenuta persegue finalità promozionali o di instaurare pubbliche relazioni, posta la sussistenza di altri due requisiti essenziali (gratuità e ragionevolezza/conformità alle pratiche commerciali di settore).

Lo stesso Decreto include, in particolare, nelle spese di rappresentanza:

- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali sono programmate e svolte significative attività;
- le spese promozionali di beni o servizi la cui produzione o scambio rappresenta l'attività caratteristica dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali e festività nazionali o religiose, inaugurazioni di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- le spese per mostre, fiere ed eventi simili nei quali sono
- esposti i beni o i servizi prodotti/erogati dall'impresa;
- i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza come sopra individuati;
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente che risponda ai criteri di inerenza.

Per quanto riguarda le spese di viaggio, vitto e alloggio, il Decreto specifica che non costituiscono spese di rappresentanza quelle sostenute:

- per ospitare clienti, anche potenziali in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni/servizi prodotti/erogati dall'impresa; per visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa; per la promozione di specifiche manifestazioni espositive o eventi similari, a condizione che la spesa sia sostenuta da un'impresa la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche ed eventi simili;
- direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere ed eventi simili nei quali sono esposti beni o servizi prodotti o erogati dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

Tali spese, quindi, non sono soggette ai limiti di deducibilità imposti dal Decreto e di seguito illustrati; tuttavia le stesse potranno risultare non integralmente deducibili in base ad altre disposizioni in vigore (cfr. art. 109 TUIR comma 5, relativo alle spese di vitto ed alloggio deducibili al 75%).

Tornando alle spese di rappresentanza, Il Decreto stabilisce che l'importo deducibile è commisurato all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo applicando in modo progressivo le seguenti aliquote:

- fino a 10 milioni di euro: 1,3%;
- per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni di euro: 0,5%;
- per la parte eccedente euro 50 milioni: 0,1%.

I ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa a cui occorre fare riferimento sono quelli individuabili nelle voci del conto economico:

- A1 ed A5 per le imprese che svolgono attività diversa da quella finanziaria;
- A1, A5, C15 e C16 per le *holding* di partecipazione.

La norma riferisce che si tratta dei ricavi risultanti dalla dichiarazione dei redditi, quindi dei valori fiscalmente rilevanti al lordo di eventuali variazioni in aumento ed al netto di quelle in diminuzione. A differenza di quanto appena visto, le spese relative a beni ceduti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50,00 sono, invece, integralmente

deducibili nel periodo di sostenimento, indipendentemente dall'ammontare dei ricavi/proventi conseguiti. Inoltre esse non concorrono alla formazione dell'importo massimo deducibile calcolato con l'applicazione delle percentuali sopra evidenziate. Per tali spese è comunque opportuno tenere adeguata documentazione in quanto lo stesso Decreto prevede che l'Agenzia delle Entrate possa invitare il contribuente a fornire indicazioni anche per quanto riguarda l'ammontare complessivo delle spese relative agli omaggi di valore unitario non superiore ad euro 50.

Per poter dedurre le spese sopra elencate è necessario conservare un'apposita documentazione dalla quale risultino le generalità dei soggetti ospitati, la durata ed il luogo di svolgimento della manifestazione, nonché la natura dei costi sostenuti. Ricordiamo che le spese per la somministrazione di alimenti e bevande e per prestazioni alberghiere hanno ricevuto nuova disciplina fiscale, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA (a partire dal 2015 si segnala l'innalzamento del costo unitario a 50 euro anche ai fini dell'indetraibilità dell'IVA inerente le spese di rappresentanza). Per le imposte dirette la nuova disciplina è entrata in vigore dal 1° gennaio 2009. Essa (art. 109, comma 5, TUIR) prevede che "... le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, ..., sono deducibili nella misura del 75 per cento ...". Ciò ad eccezione di quelle spese sostenute da dipendenti o da titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (es. gli amministratori) nella misura in cui si siano verificate contestualmente a trasferte fuori dal territorio comunale. In tale circostanza, infatti la deduzione è ammessa al 100% nei limiti di 180,76 euro per trasferte in Italia e di 258,23 euro per trasferte all'estero ex art. 95 c. 3 TUIR). Qualora una spesa di somministrazione alimenti e bevande (per natura) sia considerata una spesa di rappresentanza (per destinazione), essa soggiace ad un doppio limite di deducibilità: il 75% verrà dedotto all'interno della soglia percentuale dei ricavi e proventi (vedi sopra, soglia inerente).

Si evidenzia come dal 1° gennaio 2016, il contribuente può presentare istanza di interpello ordinario (interpello di qualificazione della fattispecie) per conoscere in anticipo il parere dell'Agenzia delle Entrate circa la qualificazione di determinate spese tra quelle di pubblicità e propaganda o tra quelle di rappresentanza.

### **Altre spese relative a più esercizi (art. 108, c. 3)**

Sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Le stesse spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

### **Imprese di nuova costituzione (art. 108, c. 4)**

Le spese comprese in tali categorie, incluse le spese di impianto, sostenute dalle imprese di nuova costituzione, sono deducibili in base alle regole quivi riportate, a partire dall'esercizio nel quale sono conseguiti i primi ricavi.

### **Proventi e oneri non computabili nella determinazione del reddito (art. 91)**

Non concorrono alla formazione del reddito:

- i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta;
- i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva;
- in caso di riduzione del capitale sociale mediante annullamento di azioni proprie, acquistate in attuazione della relativa deliberazione o precedentemente, la differenza positiva o negativa tra il costo delle azioni annullate e la corrispondente quota del patrimonio netto;
- i sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote e gli interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote.

### **Parziale deducibilità IMU versata in relazione ad immobili strumentali (art. 1, cc. 715,716 della Legge di stabilità 2014)**

L'imposta versata nel corso del periodo d'imposta (criterio di cassa) per immobili strumentali è deducibile dal reddito d'impresa in misura pari al 30% per il periodo d'imposta 2013 ed "a regime" (dal 2014) limitatamente al 20%.

### **Ripporto delle perdite (art. 84)**

La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valide per la determinazione del reddito, può essere portata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso a formare il reddito negli esercizi precedenti. Così recitava l'art. 84 del TUIR prima dell'intervento del D.L. n. 98/2011, con effetto a partire dal 6/07/2011: le modifiche introdotte hanno, da un lato, rimosso il limite temporale della riportabilità (a nuovo) di perdite subite in esercizi precedenti, dall'altro lato affermato un limite quantitativo all'utilizzo delle perdite a diminuzione dell'imponibile in ogni esercizio. Pertanto a partire dal periodo d'imposta 2011, le perdite subite possono

essere portate in diminuzione in misura non eccedente l'80% del reddito imponibile conseguito in periodi successivi senza alcun vincolo temporale. Se vi sono proventi esenti, la perdita deve essere diminuita della parte degli stessi proventi esenti che eccede i costi non dedotti a fronte di tali proventi esenti. Non si conteggia come tale la quota di plusvalenza esente che deriva dalle partecipazioni esenti ("participation exemption"). In caso di crediti d'imposta, ritenute d'acconto, versamenti in acconto o eccedenze d'imposta derivanti dal precedente periodo d'imposta, le perdite possono essere portate in diminuzione del reddito che residua dopo la compensazione dell'imposta dovuta con tali crediti. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate con la Ris. n. 129/E del 13/12/2010 ha fornito chiarimenti sul regime del riporto in presenza di precedenti redditi esenti.

#### **Perdite dei primi tre esercizi (art. 84, c. 2)**

Il D.L. n. 98/2011 ha coerentemente modificato anche il secondo comma dell'art. 84 TUIR: alla luce della disciplina generale di riportabilità delle perdite il riferimento esplicito all'assenza del limite temporale per l'utilizzo delle stesse in periodi successivi è divenuto superfluo, mentre ben più significativo è il venir meno del vincolo quantitativo operante in ciascun periodo d'imposta. Pertanto le perdite subite nei primi tre periodi d'imposta di svolgimento di una nuova attività sono utilizzabili in tutti gli esercizi successivi sino a capienza dell'intero (100%) reddito imponibile che verrà realizzato.

#### **Fattispecie di divieto del riporto di perdite (art. 84, c. 3)**

Non è ammesso il riporto delle perdite, diverse da quelle relative ai primi tre esercizi, nel caso in cui venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche temporaneamente, la maggioranza delle partecipazioni aventi il diritto di voto nelle assemblee ordinarie, e inoltre, venga modificata l'attività principale di fatto esercitata nel periodo di imposta in cui le perdite sono state realizzate, sempre che la modifica intervenga nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento o di acquisizione ovvero nei due successivi o anteriori. Tale limitazione non si applica qualora le perdite relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento abbiano avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali, dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento, risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. In sintesi, si tratta di una norma antielusiva introdotta allo scopo di evitare il c.d. "commercio delle bari fiscali".

### **Costi non deducibili (art. 110, c. 10-12)**

Sino al periodo d'imposta 2014 non erano ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis (White List). Tale decreto, per altro, non fu mai emanato, cosicché si fece ricorso alla lista "Black List" di cui al D.M. 23 gennaio 2002. Era però possibile derogare all'inededucibilità fornendo la prova che le operazioni rispondevano ad un effettivo interesse economico e che le stesse avessero avuto concreta esecuzione. Tali componenti negativi di reddito dovevano essere separatamente indicati in dichiarazione dei redditi. La norma non interessava i soggetti residenti cui si applicava il regime CFC (art.167). Con effetto dal 2015 il D.Lgs. n. 147/2015 ha abolito la regola generale di integrale ineducibilità, prevedendo, invece, che tali costi divenissero deducibili nel limite del valore normale. In altre parole l'inededucibilità operava soltanto per l'eccedenza rispetto al valore di mercato. Restava immutata la possibilità di disapplicazione fornendo la prova di cui sopra ed indicando detti costi in dichiarazione. Lo stesso decreto Crescita ed internazionalizzazione stabilisce un nuovo criterio di individuazione dei fornitori Black List: la lista di cui al D.M. 23 gennaio 2002 viene sostituita dal D.M. 27 aprile 2015 comprendente i Paesi con i quali non vi è un adeguato scambio di informazioni.

Tuttavia a partire dal 2016, la Legge di Stabilità 2016 elimina del tutto lo speciale regime di ineducibilità: la deducibilità di tali costi sarà soggetta soltanto alle condizioni previste per ogni altro costo o spesa (inerenza e competenza). Resta, invece, in vigore l'obbligo di comunicazioni delle operazioni Iva attive e passive effettuate con tali Stati.

### **Patent Box**

I commi 37-45 dell'art. 1 della L. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) come modificati dall'art. 5 del D.L. n. 3/2015 hanno introdotto anche in Italia una disciplina di favore per i redditi derivanti dalle immobilizzazioni immateriali. A partire dal periodo d'imposta 2015 i soggetti titolari di reddito impresa (società ed enti anche non residenti nel territorio dello Stato purché residenti in Paesi con i quali sia in vigore una convenzione contro la doppia imposizione e vi sia un effettivo scambio di informazioni) possono optare per uno speciale regime di tassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo (diretto o mediante concessione in uso del diritto all'utilizzo) di software coperto da copyright, brevetti industriali concessi o in corso di concessione, marchi d'impresa registrati o in corso di registrazione, disegni e modelli giuridicamente tutelabili, informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo

industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili. Condizione per accedervi è che i predetti soggetti passivi svolgano attività di ricerca e sviluppo (anche in outsourcing con contratti di ricerca). L'agevolazione (opzione quinquennale) consiste nella parziale detassazione del reddito tratto dagli intagibles la cui determinazione avviene in via analitica:

- a) assumendo direttamente quale misura dei proventi il corrispettivo (es. royalties) conseguito nell'ipotesi di utilizzo da parte di terzi (da cui sottrarre i costi correlati);
- b) previo accordo con l'Agenzia delle Entrate (subordinato ad un opportuno contraddittorio) secondo la procedura di ruling internazionale nei casi di utilizzo interno all'impresa o al Gruppo.

Il 30 luglio 2015 è stato emanato il decreto interministeriale di attuazione del Patent Box che, tra l'altro, ha chiarito quali siano i costi da includere nel computo dell'importo detassabile.

Al reddito imponibile così computato viene applicato un coefficiente dato dal rapporto tra:

- a) (Numeratore – i costi qualificati) i costi sostenuti per l'attività di ricerca e sviluppo per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo dei beni immateriali, sostenuti direttamente o tramite Università o altre società non appartenenti al Gruppo. Tale importo può essere aumentato dei costi di R&S sostenuti all'interno del Gruppo sino a concorrenza della quota riaddebitata (al beneficiario) per il costo sostenuto presso terzi oppure dei costi di R&S sostenuti dal beneficiario nell'ambito di accordi di ripartizione dei costi sino a concorrenza dei proventi corrispondenti al riaddebito di costi sostenuti presso terzi.
- b) (Denominatore – i costi complessivi) i costi qualificati vengono incrementati delle stesse tipologie di costi sostenuti presso altre società del Gruppo, oltre al costo di acquisizione del bene immateriale (anche attraverso licenze d'uso).

Per gli anni 2015, 2016 e 2017, il coefficiente si calcola tenendo conto di tutti i costi rilevanti sostenuti nell'esercizio e nei tre precedenti e senza dover distinguere tra singolo bene immateriale ("semplificazione"). Per il 2015, in particolare, il rapporto sarà costruito con la sommatoria dei costi del quadriennio 2015-2014-2013-2012. Dal 2018, la percentuale si determina sommando tutti gli anni di applicazione della norma e distinguendo le spese per singolo bene.

La quota del reddito agevolabile appena quantificata (reddito x rapporto dei costi) viene da ultimo moltiplicata per il coefficiente di esenzione dal concorso al reddito complessivo d'impresa in

misura pari:

- 1) al 30% per il 2015;
- 2) al 40% per il 2016;
- 3) al 50% a partire dal 2017.

È inoltre prevista l'esclusione dalla formazione del reddito delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali, a condizione che, entro la fine del secondo periodo di imposta successivo alla cessione, almeno il 90% del corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione e sviluppo di altri beni immateriali agevolabili. Qualora la cessione sia effettuata a una società del Gruppo, il prezzo di cessione e la relativa plusvalenza possono essere concordati preventivamente con la procedura di interpello internazionale.

La Legge di Stabilità 2016 ha previsto che possano costituire un unico bene immateriale più beni appartenenti ad uno stesso soggetto, collegati da vincoli di complementarietà e utilizzati congiuntamente ai fini della realizzazione di un prodotto o di un processo. Ciò rileva sia sul piano dei costi che su quello del reddito.

Con il provvedimento n. 144042 dell'Agenzia delle Entrate del 10 novembre 2015 è stato approvato il modello da utilizzare per l'adesione al regime di detassazione per i periodi d'imposta 2015 (entro lo scorso 31/12/2015) e 2016 (entro il 31/12/2016).

**Black List: D.M. 23 gennaio 2002 (Gazz. Uff. n. 29 del 4/02/2002) come modificato dal D.M. 27 aprile 2015 (Paesi che non garantiscono un adeguato scambio di informazioni ► fornitori Black List)**

- (Art.1) Andorra, Bahamas, Barbados, Barbuda, Brunei, Gibuti (ex Afar e Issas), Grenada, Guatemala, (Hong Kong, soppresso dal D.M. 18 novembre 2015), Isole Cook, Isole Marshall, Isole Vergini statunitensi, Kiribati (ex Isole Gilbert), Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Polinesia francese, Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark (Isole del Canale), Seychelles, Tonga, Tuvalu (ex Isole Ellice), Vanuatu.

Sono altresì inclusi tra gli Stati e i territori di cui all'art. 1:

- (Art. 2) Bahrein, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero;
- (Art. 3) Angola, con riferimento alle società petrolifere che hanno ottenuto l'esenzione dall'Oil Income Tax, alle società che godono di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori

fondamentali dell'economia angolana e per gli investimenti previsti dal Foreign Investment Code;

- (Art. 3) Antigua, con riferimento alle international business companies, esercenti le loro attività al di fuori del territorio di Antigua, quali quelle di cui all'International Business Corporation Act, n. 28 del 1982 e successive modifiche e integrazioni, nonché con riferimento alle società che producono prodotti autorizzati, quali quelli di cui alla locale legge n. 18 del 1975, e successive modifiche e integrazioni.

---

A cura di **Paolo Alberto Dubini**

*Commissione Diritto Tributario Nazionale*

*Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano*

### **3.3 Le norme generali su componenti del reddito d'impresa (art. 109)**

#### **Criterio di competenza**

I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia quando nell'esercizio di competenza non è ancora certa la loro esistenza o non è possibile determinare in modo oggettivo il loro importo, vanno computati nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. I corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi. Fanno eccezione alla contabilizzazione con il criterio di competenza gli interessi di mora, che concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti.

#### **Imputazione a conto economico**

Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico, relativo all'esercizio di competenza. Sono

tuttavia deducibili i costi imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme fiscali che dispongono o ne consentono il rinvio e quelli che, pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge.

Un'ulteriore deroga al principio d'imputazione riguarda le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non essendo stati imputati al conto economico con corrono a formare il reddito. Trattasi in linea di massima dei ricavi accertati dal fisco, a fronte dei quali la legge ammette in deduzione le spese e gli oneri specificatamente afferenti, se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi. I componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali si considerano imputati a conto economico. Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007, le deduzioni extra contabili che andavano evidenziate nel quadro EC (ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, altre rettifiche di valore e alcune voci - locazione finanziaria e spese relative a studi e ricerche e di sviluppo - contabilizzate in base ai principi contabili internazionali), non possono più essere dedotte. Restano tuttavia tassabili, in caso di distribuzione, e concorrono a formare il reddito di periodo le riserve che eccedono gli importi dedotti extra contabilmente nei precedenti esercizi (a partire da quello in corso al 31/12/2007), salvo che siano state affrancate con l'imposta sostitutiva.

### **Spese e altri componenti negativi**

Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra i ricavi e gli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'importo complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze su partecipazioni esenti non rilevano ai fini di tale ultima regola. Non è però deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o di altro diritto analogo relativamente a una partecipazione societaria dalla quale derivino utili esclusi dall'imponibile al 95%. Sono inoltre indeducibili le remunerazioni degli strumenti finanziari comunque denominati per la quota di esse che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi.

Sono altresì indeducibili le remunerazioni relative ai contratti di associazione in partecipazione e assimilati, allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi.

### **Dividend washing**

Le minusvalenze realizzate dal 1° gennaio 2006 su azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che non danno diritto all'esenzione non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo. Tale disposizione riguarda anche i titoli e gli strumenti finanziari iscritti nell'attivo circolante e si applica unicamente alle azioni, quote e strumenti finanziari simili, che siano state acquisite nei trentasei mesi precedenti il realizzo, di società che non siano localizzate in paradisi fiscali e che abbiano il requisito della "commercialità", previsto per le partecipazioni esenti. Restano comunque valide le ipotesi di elusione previste dall'art. 10-bis della L. 27/07/2000 n. 212. Se le minusvalenze e le differenze negative su azioni o altri titoli negoziati in mercati azionari italiani o esteri sono superiori a euro 50.000, anche a seguito di più operazioni, sussiste l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate (attraverso la dichiarazione dei redditi, modo che sostituisce le comunicazioni alla Direzione Regionale competente) i dati e le notizie necessari al fine di consentire l'accertamento della conformità dell'operazione. In mancanza di comunicazione, è prevista la sanzione del 10% delle minusvalenze, con un minimo di 500 ed un massimo di 50.000 euro. La comunicazione deve essere fatta anche per le minusvalenze realizzate nel periodo d'imposta iniziale della riforma.

La regola è stata introdotta dall'art. 5-quinquies del D.L. 30/09/2005, n. 203, conv. in L. 2/12/2005, n. 248. Resta in vigore l'obbligo della comunicazione anche nel caso in cui vengano realizzate minusvalenze su partecipazioni e titoli iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie d'importo complessivo superiore a 5 milioni di euro.

La norma dei "dividend washing" non si applica ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, i quali non hanno neanche l'obbligo di comunicare le minusvalenze d'importo superiore a 5 milioni di euro.

### **Spese alberghi e ristoranti**

Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle sostenute dai dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale o all'estero, che restano deducibili rispettivamente fino a 180,56 e 258,23, sono deducibili nei limiti del 75%.

A cura di **Daniele Mazzarino**

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

### **3.4 Il bilancio e il doppio binario (art. 109)**

A seguito della modifica del diritto societario attuata con il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, non è più consentito effettuare nel bilancio rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie. Come conseguenza di questa nuova regola civilistica, nell'art. 109 comma 4 lettera b) del TUIR, era stata introdotta una deroga al principio generale in base al quale la deduzione dei costi era ammessa solo qualora essi venissero fatti transitare nel conto economico. Tale deroga era contenuta nell'art. 109 comma 4, lettera b) del TUIR, ed era nota come "deduzioni extracontabili", da applicare mediante la compilazione di un apposito quadro della dichiarazione dei redditi denominato EC. Inoltre si consideravano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. La deroga citata è stata abrogata, con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007, dall'articolo 1 comma 33 lettera q) numero 1) della Finanziaria 2008. La deroga si riferiva agli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, alle altre rettifiche di valore, agli accantonamenti e alla differenza tra i canoni di locazione finanziaria e la somma tra gli ammortamenti dei beni acquisiti in locazione finanziaria e gli interessi passivi (a seguito della eventuale contabilizzazione del canone di locazione finanziaria, da parte dell'utilizzatore, in base ai principi contabili internazionali). A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 4/07/2006, erano state incluse anche le spese relative a studi e ricerche di sviluppo, che in base ai principi contabili vanno capitalizzate e diventano ammortizzabili a ricerca compiuta. La deducibilità fiscale dei costi e spese citate era ammessa, anche in mancanza della loro contabilizzazione a conto economico, se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi (Quadro EC) veniva indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi. Il legislatore aveva preso però anche determinate cautele in relazione alla distribuzione degli utili e delle riserve di patrimonio netto, prevedendo che, in caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferiva la deduzione, concorrevano a formare il reddito se e nella misura in cui l'importo delle restanti riserve di patrimonio netto, riserva legale inclusa, e dei restanti utili portati a nuovo risultasse inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite, correlato agli importi dedotti. L'ammontare

dell'eccedenza era ridotto degli ammortamenti, delle plusvalenze o minusvalenze, delle rettifiche di valore, relativi agli stessi beni e degli accantonamenti, comprese le riserve di patrimonio netto e gli utili d'esercizio distribuiti, che avevano concorso alla formazione del reddito. La quota che concorreva a formare il reddito doveva essere aumentata delle imposte differite corrispondenti. In definitiva si veniva a determinare un regime di sospensione d'imposta per le riserve di patrimonio netto e per l'utile d'esercizio fino a concorrenza dell'importo complessivo, che non era transitato a conto economico (al netto del fondo imposte differite relativo a tali voci). L'importo in sospensione si riduceva dell'importo corrispondente alle componenti negative dedotte e non imputate a conto economico di un esercizio precedente, nel momento in cui le stesse concorrevano a formare il reddito di periodi d'imposta successivi, ed era diminuito inoltre delle riserve di patrimonio netto e degli utili d'esercizio distribuiti che avevano concorso alla formazione del reddito, in quanto eccedenti l'ammontare liberamente distribuibile. Pertanto il contribuente era libero di distribuire utili e riserve eccedenti, ma incorreva nella loro tassazione qualora tali distribuzioni intaccavano il livello di patrimonio netto che fungeva da copertura dei benefici fiscali. Con l'abrogazione della regola sulle deduzioni extracontabili, in sostanza, si torna alla normativa precedente l'emanazione del nuovo TUIR (D.Lgs. n. 344/2003), con la differenza che nel bilancio di esercizio non è più possibile esporre rettifiche di valore e accantonamenti in applicazione di norme tributarie e, di conseguenza, i costi e le spese sono fiscalmente deducibili solo se contabilizzate nel conto economico salve le rare eccezioni costituite da:

- a) componenti negativi imputati a conto economico di un esercizio precedente se la deduzione ai fini fiscali è stata rinviata in base a norme fiscali (art. 109, comma 4, lettera a);
- b) componenti negativi che pur non essendo imputati a conto economico sono deducibili per disposizione di legge (art. 109, comma 4, lettera b prima parte).

L'abrogazione della regola sopra citata è accompagnata tuttavia da una disciplina transitoria, prevista nell'art. 1 comma 34 della Finanziaria 2008, che ha l'obiettivo di permettere il recupero delle eccedenze risultanti alla fine del periodo d'imposta in corso al 31/12/2007 e che prevede l'applicazione della regola abrogata anche negli esercizi successivi solo per permettere il riassorbimento delle eccedenze accumulate fino al periodo di imposta in corso al 31/12/2007.

In alternativa al recupero "normale" delle eccedenze nei periodi di imposta successivi, come permesso dal comma 34 sopra citato, la Finanziaria 2008 prevedeva, inoltre, due modalità di riassorbimento immediato delle eccedenze:

- la prima, (comma 34) che funzionava solo per liberare le riserve di patrimonio netto dal vincolo di distribuzione, senza consentire il riconoscimento del valore fiscale dei beni cui corrispondono le eccedenze extracontabili, richiedeva il versamento di un'imposta sostitutiva dell'1%, da pagarsi in unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31/12/2007;
- la seconda (comma 48) che comportava una forma di totale svincolo delle eccedenze dedotte nei precedenti esercizi e delle riserve, ma richiedeva versamenti a titolo di imposta sostitutiva dell'IRES, dell'IRAP e dell'IRPEF per importi decisamente superiori, pari al: 12% dell'importo delle eccedenze di ammontare inferiore a 5 milioni di euro; 14% dell'importo delle eccedenze compreso fra i 5 milioni e i 10 milioni di euro; 16% sull'eccedenza rispetto ai 10 milioni di euro. In questo caso l'imposta sostitutiva doveva essere versata in tre rate annuali, la prima delle quali pari al 30%, la seconda al 40% e la terza al 30%; sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5%.

Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 03/03/2008, sono state adottate le disposizioni attuative per la definizione delle modalità, dei termini e degli effetti dell'esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva. È noto che le deduzioni extracontabili avevano valenza, in determinati casi, anche ai fini IRAP. Conseguentemente, per completezza si precisa che l'art. 1 comma 51 della Finanziaria 2008, dispone che, qualora non si opti per il pagamento dell'imposta sostitutiva dell'IRES, dell'IRAP e dell'IRPEF di cui al comma 48, le componenti negative di cui al quadro EC dedotte extracontabilmente in periodi d'imposta fino a quello in corso al 31/12/2007, verranno recuperate a tassazione, ai fini IRAP, in 6 quote costanti a partire dal 2008, con conseguente svincolo delle riserve stanziare in sospensione d'imposta ai fini IRAP.

Infine, per evitare comportamenti elusivi viene previsto che gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale, in conseguenza della modifica recata dal comma 33, lettera q), numero 1), decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili.

A cura di **Paolo Alberto Dubini**

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

### **3.5 Le plusvalenze esenti (art. 87)**

La riforma ha introdotto un regime di esenzione per i guadagni e le perdite che derivano alle società di capitali dal realizzo di partecipazioni. Inizialmente sono stati considerati del tutto irrilevanti, ai fini fiscali, in quanto esenti, i guadagni e le perdite derivanti dal realizzo di partecipazioni in società, con o senza personalità giuridica, residenti o non residenti, in presenza delle condizioni più avanti indicate. L'esenzione si applica alle plusvalenze realizzate su partecipazioni in società in nome collettivo e in accomandita semplice e società equiparate, in società di capitali e in enti residenti.

Il regime di esenzione totale è, però, durato poco. Infatti il legislatore, per esigenze di gettito, lo ha fatto diventare parzialmente esente, riducendo l'esenzione sulle plusvalenze nelle le seguenti misure e con queste decorrenze:

- al 95% delle plusvalenze realizzate dal 4/10/2005 al 2/12/2005;
- al 91% per quelle realizzate dal 3/12/2005 al 31/12/2006;
- al 95%, con decorrenza per le plusvalenze realizzate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007.

La misura delle minusvalenze non è stata però modificata e pertanto esse restano indeducibili al 100% (anche se pare in contrasto con la legge delega).

L'esenzione (in origine totale e ora parziale) si verifica in presenza dei seguenti requisiti:

- a) ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese (in precedenza diciottesimo e ancora prima dodicesimo) che precede quello dell'avvenuta cessione, considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente; la modifica dal diciottesimo al dodicesimo mese è stata introdotta dall'art. 1, comma 58, L. 24/12/2007, n. 244, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007; la precedente modifica dal dodicesimo al diciottesimo mese è stata introdotta dal D.L. 30/9/2005, n. 203, per le cessioni avvenute dal 4/10/2005, tuttavia è stato mantenuto il periodo di dodici mesi con riferimento al realizzo di minusvalenze esenti;
- b) classificazione della partecipazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio

chiuso durante il periodo di possesso. Tale requisito non necessariamente deve sussistere nei successivi esercizi. Le partecipazioni, già possedute alla data del 1° gennaio 2004, devono essere state classificate nelle immobilizzazioni finanziarie, nel bilancio del secondo periodo d'imposta precedente a quello nel quale si applicano per la prima volta le nuove disposizioni;

- c) residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato o alternativamente l'avvenuta dimostrazione, a seguito dell'esercizio dell'interpello, che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati;
- d) esercizio d'impresa commerciale da parte della società partecipata. Tale requisito non rileva per le partecipazioni in società i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati e in caso di offerte pubbliche di vendita. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non ricorra per le partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola.

I requisiti della residenza e dell'esercizio d'impresa commerciale devono sussistere ininterrottamente almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo della plusvalenza. Per le partecipazioni in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, tali requisiti vanno riferiti alle società indirettamente partecipate e, se queste sono più di una, la condizione si verifica quando i requisiti sussistono nei confronti delle partecipate, che rappresentano la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante.

### **Soggetti che possono avvalersi del regime della "participation exemption"**

Sono i seguenti:

- società per azioni e in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- enti pubblici o privati residenti che abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività

commerciali;

- società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, relativamente alle stabili organizzazioni;
- società di persone (società in nome collettivo, in accomandita semplice e a esse equiparate);
- persone fisiche titolari di reddito d'impresa in contabilità ordinaria.

Per i soggetti diversi dalle società di capitali e dagli altri soggetti IRES, quali per esempio le imprese individuali e le società di persone, la misura dell'esenzione è diversa (pari al 50,28%, 60% per le plusvalenze realizzate prima dell'1/1/2009). Si veda oltre.

### **Partecipazioni, strumenti finanziari assimilati e associazione in partecipazione**

La disciplina di parziale esenzione si applica, oltre che alle partecipazioni al capitale di società di capitali o di persone (escluse le società semplici) e degli enti, anche agli strumenti finanziari simili alle azioni (titoli e strumenti finanziari la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi) e ai contratti di associazione in partecipazione e analoghi, qualora sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi. Per le associazioni in partecipazione, in caso di associanti esteri, la remunerazione deve risultare totalmente ineducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente, attraverso una dichiarazione del soggetto estero o purché risulti da altri elementi certi e precisi. In mancanza l'imponibilità è al 100%.

### **Cessione onerosa, conferimento, permuta, assegnazione**

Le plusvalenze devono essere realizzate mediante cessione a titolo oneroso, che oltre alla vendita comprende il conferimento, la permuta e lo scambio di azioni. Al contrario di quanto previsto in caso di partecipazioni, per gli strumenti finanziari simili alle azioni e per i contratti di associazione in partecipazione, l'esenzione non si applica in caso di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'impresa (in tal senso la circolare del 04/08/2004 n. 36 dell'Agenzia delle Entrate). L'esenzione delle plusvalenze si può verificare anche a seguito di cessione di partecipazioni appartenenti a società non residenti, purché non risiedano nei "paradisi fiscali" e in questo caso salvo "interpello" positivo.

## **Minusvalenze, perdite, costi di cessione**

Le partecipazioni con diritto all'esenzione delle plusvalenze generano minusvalenze o perdite che per tale motivo non sono deducibili. L'indeducibilità resta, però, al 100%, anche se le plusvalenze sono parzialmente esenti (95%, 91% o 84%). Anche i costi di cessione delle partecipazioni non sono deducibili, poiché si riferiscono a proventi esenti. La riforma tributaria ha anche stabilito l'indeducibilità delle minusvalenze su partecipazioni non realizzate, come per esempio quelle che derivano dalla valutazione delle partecipazioni, indipendentemente dalla loro iscrizione in bilancio e ciò anche nel caso vengano generati ricavi a seguito di partecipazione incluse tra le rimanenze.

## **Imprese individuali e società di persone, imprese in contabilità semplificata**

Come si è visto nell'apposito paragrafo ("Redditi d'impresa"), le plusvalenze su partecipazioni con diritto all'esenzione delle società di capitali, realizzate da imprese costituite in forma di imprese individuali, di società in nome collettivo, in accomandita semplice o in società equiparate, sono invece escluse da tassazione nella misura del 50,28% (per le plusvalenze realizzate dall'1/1/2009, del 60% per quelle realizzate prima). Le minusvalenze sono indeducibili nella stessa misura. Per le imprese in contabilità semplificata, invece, secondo la circolare citata, non sussistono partecipazioni con diritto all'esenzione delle plusvalenze, poiché manca il bilancio di esercizio, ove poter classificare le immobilizzazioni finanziarie.

## **Analisi dei requisiti**

### **Possesso**

Il requisito temporale del possesso fa riferimento al primo giorno del diciottesimo mese che precede quello della cessione: è perciò necessario che l'acquisto sia stato fatto almeno dal giorno 1 del mese di riferimento. A tal fine si considerano cedute per prime le partecipazioni acquistate in data più recente (criterio LIFO). Tuttavia, per determinare il costo delle partecipazioni cedute, non necessariamente va mantenuto lo stesso criterio, LIFO. Secondo la circolare ministeriale di commento (circolare del 04/08/2004 n. 36 dell'Agenzia delle Entrate) si utilizzano i criteri che la società applica normalmente, per esempio la valutazione al costo medio ponderato.

### **Immobilizzazioni finanziarie**

L'iscrizione delle partecipazioni in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie (voce B, raggruppamento III, n. 1 dell'Attivo), deve essere avvenuta nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso. La destinazione iniziale

risulta fondamentale ai fini di determinare i presupposti per l'esenzione, mentre non è rilevante l'eventuale successivo spostamento delle partecipazioni tra le rimanenze. Qualora vengano cedute partecipazioni, alcune iscritte tra le rimanenze, altre iscritte tra le immobilizzazioni, anche in tal caso, secondo la circolare ministeriale citata, si applica il criterio LIFO, considerando cedute per prime le partecipazioni acquistate in data più recente, indipendentemente da come risultino iscritte in bilancio, mentre il costo si determina con i criteri che la società utilizza usualmente. Per le partecipazioni già possedute prima dell'entrata in vigore della Riforma, il requisito è rispettato se esse risultano classificate tra le immobilizzazioni, nel bilancio relativo al secondo periodo d'imposta precedente a quello al quale si applicano per la prima volta le nuove disposizioni (il 2002 per chi chiude l'esercizio al 31 dicembre). Per gli acquisti avvenuti nel periodo d'imposta anteriore a quello di entrata in vigore delle nuove norme (il 2003, per chi ha l'esercizio con chiusura al 31 dicembre), l'iscrizione deve essere avvenuta nel bilancio relativo a tale periodo d'imposta.

### **Residenza**

In merito al requisito della residenza, si evidenzia che esso è indipendente dal possesso della partecipazione, con la conseguenza che, anche se l'acquisto è avvenuto dopo, occorre verificare che la residenza della società partecipata sia situata in uno Stato diverso da quelli a regime "fiscale privilegiato", è che sussista ininterrottamente almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore alla data della cessione. Se la società partecipata è stata costituita da meno di tre periodi d'imposta, la circolare citata ritiene verificata la condizione, per il periodo che inizia dalla data di costituzione. Per le partecipazioni detenute in società, che risiedono in paradisi fiscali, è possibile fruire del regime di esenzione, dimostrando, con la procedura dell'interpello, che dalle medesime partecipazioni non sia stato conseguito, (nel triennio precedente) l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

### **Esercizio d'impresa commerciale**

Il requisito dell'esercizio d'impresa commerciale da parte della società partecipata deve sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso. Come per la residenza, se la società partecipata è stata costituita da meno di tre periodi d'imposta, il ministero, nella circolare citata, ritiene che vada verificata la condizione nel minor periodo che inizia dalla data di costituzione. Anche per l'esercizio d'impresa, come per la residenza, il requisito temporale è indipendente dal periodo di possesso della partecipazione e pertanto valgono le stesse

considerazioni fatte in tale occasione. Inoltre è prevista una disposizione antielusiva che stabilisce, senza possibilità di prova contraria da parte del contribuente, l'assenza di esercizio d'impresa, nel caso in cui il valore del patrimonio della società partecipata sia costituito prevalentemente da beni immobili diversi da:

- quelli alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa;
- dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa.

Si considerano invece direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa:

- i beni immobili concessi in locazione finanziaria;
- i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola.

La circolare aggiunge che i fabbricati concessi in locazione o godimento non si considerano utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa.

La relazione ministeriale al decreto sostiene inoltre che l'entità del patrimonio, ai fini della verifica di prevalenza degli immobili, vada assunta a valori correnti e non a valori contabili. Ovviamente il confronto andrà fatto con il resto dell'attivo patrimoniale, anch'esso valutato a valori correnti.

### **3.6 Pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi (art. 96 del T.U.I.D.)**

La regola è stata istituita dalla Finanziaria 2008 (L. 24/12/2007, n. 244), con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007.

#### **Interessi rilevanti ai fini del pro-rata**

Sono tali gli interessi passivi e gli interessi attivi, gli oneri e i proventi assimilati, derivanti da contratti di mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli simili e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti che derivano da debiti di natura commerciale. Tra gli interessi attivi sono inclusi quelli che derivano da crediti della stessa natura. Nei confronti dei soggetti che operano con la pubblica amministrazione, si considerano interessi attivi rilevanti ai soli effetti di questa regola, anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, che sono ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi.

## **Interessi passivi esclusi**

Non vanno considerati gli interessi passivi e gli oneri relativi a beni strumentali materiali e immateriali portati ad aumento del valore cespiti per effetto di disposizione di legge e quelli sui prestiti contratti per l'acquisizione degli immobili merci.

## **La norma**

Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, sono deducibili in ogni periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. La parte che residua è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica. Per il primo e il secondo periodo d'imposta di applicazione del nuovo sistema, il limite di deducibilità degli interessi passivi è aumentato di una cifra pari, rispettivamente, a 10.000 e a 5.000 euro.

## **Il "ROL"**

Il risultato operativo lordo (ROL) è pari alla differenza tra "il valore della produzione" (voce A del Conto Economico) e i costi della produzione (voce B del Conto Economico), così come risultano dal risultato dell'esercizio. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.

$$\text{Risultato operativo lordo} = \text{Valore della produzione} - \text{Costi di produzione}$$

## **Costi esclusi dal rapporto**

Gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali (voci n. 10, lettere a e b del C. E) e i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali si tolgono dal costo di produzione.

## **Ripporto agli anni successivi**

La parte degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati che eccede il 30% del ROL (aumentato per il primo e il secondo periodo d'imposta successivi, degli importi previsti dalla legge) non è deducibili nel periodo d'imposta nel quale si produce tale situazione. È tuttavia possibile riportarla, senza limiti temporanei, nei periodi d'imposta successivi in deduzione dal relativo reddito, se e nei limiti in cui, in tali periodi, l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza, eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati, risulti inferiore al 30% del risultato operativo lordo dei periodi competenza.

Dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007, se il pro-rata risulta capiente, può, inoltre, essere portata ad aumento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta (anche in tal caso senza limiti temporanei),

la quota del risultato operativo lordo non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza.

### **Esclusioni soggettive**

Le norme sulla indeducibilità degli interessi passivi non riguardano:

- imprese individuali e società di persone;
- banche e altri soggetti finanziari indicati all'art. 1 del D. Lgs. gennaio 1992, n. 87 (società di gestione dei fondi comuni d'investimento mobiliare; società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari iscritti all'Albo; società d'intermediazione mobiliare; società finanziarie), con eccezione per le società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società che esercitano attività diversa da quelle creditizia o finanziaria;
- imprese di assicurazione e società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi;
- società consortili costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori (art. 96 del regolamento di cui al D.P.R. 21/12/1999, n. 554);
- società di progetto (art. 156 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, D.Lgs 12/4/2006, n. 163);
- società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti (L. 4/8/1990, n. 240);
- (società il cui capitale sociale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici, che costruiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia e teleriscaldamento e impianti per lo smaltimento e la depurazione.) – periodo abrogato, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 24 gennaio 2012, essendo il periodo abrogato dal D. L. 24/01/2012 n. 1, art. 88.

### **Consolidato fiscale**

La norma del pro-rata per gli interessi non viene meno in caso di consolidato. L'eventuale eccedenza di interessi passivi indeducibili da parte di una società aderente al consolidato può essere portata a riduzione del reddito complessivo del gruppo, se e nei limiti in cui altre società partecipanti al consolidato presentino, per il medesimo periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente e non integralmente utilizzato ai fini della deduzione dei propri interessi passivi. Si applica la regola del riporto in avanti delle eccedenze limitatamente a quelle che si sono verificate durante il consolidato.

Le società estere per le quali ricorrerebbero i requisiti di controllo previsti dalle norme sul consolidato possono essere conteggiate tra i soggetti virtualmente partecipanti al consolidato nazionale, ai soli fini del calcolo del pro-rata. Tuttavia è necessario che vi sia identità di esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante, escluso solo nel caso in cui questa identità non sia consentita dalle legislazioni locali; inoltre per i bilanci del soggetto controllante residente, delle controllate residenti e di quelle non residenti, deve essere previsto l'obbligo della revisione da parte di una società di revisione o di altri enti, come è prescritto in caso di consolidato mondiale.

### **Fusioni**

È ammesso il riporto dell'eccedenza con le stesse regole e limitazioni previste in caso di riporto delle perdite.

### **Banche, altri soggetti finanziari, imprese di assicurazioni e società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi**

Le banche, gli altri soggetti finanziari, le imprese di assicurazione e le società capogruppo dei gruppi bancari e assicurativi, precedentemente elencati, sono esclusi dalla limitazione della deducibilità degli interessi passivi calcolato in base al ROL, ma soggiacciono ad un'altra regola, che limita la deducibilità degli interessi passivi nella misura del 96%. La disciplina si applica dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 e, limitatamente alle banche con le relative capogruppo e alle imprese finanziarie, fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/2006. Il termine finale è stato previsto dalla L. 28/12/2015, n. 208, ai commi 67 e 69 dell'art.1. Per il primo esercizio di applicazione della norma, la misura deducibile era pari al 97%. In caso di consolidato fiscale si deve tener conto di tale limitazione, nel caso in cui gli interessi passivi derivino da soggetti che non appartengono al consolidato. Tale limitazione non si applica alle società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni (le "holding di famiglia"), che sono soggette al ROL.

A cura di **Daniele Mazzarino**

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

## 3.7 La trasparenza fiscale (artt. 115 e 116)

Il regime della "trasparenza fiscale", applicabile solo ai fini IRES, permette di evitare la doppia imposizione economica che si verifica sui dividendi e consiste nell'attribuire il reddito imponibile (ma anche la perdita fiscale) di una società di capitali direttamente al socio, indipendentemente dall'effettiva percezione degli utili, e in proporzione alla sua quota di possesso, come avviene nelle società di persone. Si parla di:

- "grande trasparenza" ex art. 115 per le società di capitali partecipate a loro volta da altre società di capitali;
- "piccola trasparenza" ex art. 116 per le società cooperative e le società a responsabilità limitata con ristretta base societaria, costituite da soci persone fisiche.

Il D.M. 23/04/2004 ha stabilito le norme di attuazione relative al regime della tassazione per trasparenza.

### Requisiti per la "grande trasparenza" (art. 115)

Per accedere al regime della trasparenza ex art. 115, sono necessari determinati requisiti:

- la percentuale del diritto di voto e di partecipazione agli utili di ciascun socio non deve essere inferiore al 10%, né superiore al 50%;
- la società partecipata deve essere una società di capitali residente, come definita dall'articolo 73 lettera A) del TUIR;
- le società partecipate, che anche in tal caso devono essere società di capitali, possono anche essere non residenti, ma alla condizione che non vi sia un obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili a esse distribuiti (come nel caso di "società madre e figlia") ovvero, la ritenuta, se applicata, sia suscettibile di integrale rimborso;
- la società partecipata non deve optare (o aver optato) per il consolidato fiscale nazionale ex art. 117 del TUIR o mondiale ex art. 130 del TUIR, non deve aver emesso strumenti finanziari di cui all'art. 2346 ultimo comma del Codice Civile e non deve essere oggetto di procedure concorsuali.

Tali requisiti devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della partecipata in cui si esercita l'opzione e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di

opzione, che dura irrevocabilmente per tre esercizi sociali della società partecipata.

Ai fini di verificare la possibilità di accedere al regime di trasparenza, le azioni prive del diritto di voto non vanno considerate nella percentuale di partecipazione agli utili e la quota di utili delle azioni con diritti patrimoniali connessi ai risultati dell'attività sociale in un determinato settore si assume pari alla quota di partecipazione al capitale delle azioni medesime.

### **L'opzione**

L'opzione deve essere esercitata, oltre che dalla società partecipata, anche da tutte le società socie, che devono comunicarla alla società partecipata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno. Inoltre, va comunicata all'Agenzia delle Entrate. Inoltre, va comunicata all'Amministrazione finanziaria. Fino al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 31/12/2014, l'opzione doveva essere comunicata all'Agenzia delle Entrate mediante l'invio di un apposito modello approvato con Provvedimento del 4/08/2004. Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, l'opzione deve essere comunicata, da parte della società "trasparenti", compilando il quadro OP del modello Unico SC relativo al periodo di imposta a decorrere dal quale si intende optare per il regime in esame.

L'opzione decade se in uno dei tre esercizi vengono meno le condizioni necessarie per essere ammessi al regime di trasparenza. L'opzione è rinnovabile entro il primo periodo d'imposta successivo al triennio di efficacia dell'opzione stessa. Regole particolari sono previste nel caso in cui cambi la compagine sociale, ovvero si modificano le percentuali di partecipazione agli utili o dei diritti di voto in modo tale da comportare la perdita di efficacia dell'opzione. In caso di cessione di una partecipazione, il socio che ha ceduto la partecipazione deve comunicare, contestualmente alla cessione stessa, al socio cessionario l'avvenuto esercizio dell'opzione; in caso di aumento del capitale sociale con ingresso di nuovi soci, tale obbligo di informazione compete alla società partecipata.

Nel caso di perdita delle condizioni richieste, o per la conferma dell'opzione, o nel caso in cui ci si trovi nel primo esercizio, ovvero sia stato presentato un modello di dichiarazione diverso dal modello SC (perché trattasi di una società con forma giuridica diversa dalla società di capitale poi trasformata), per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate occorre utilizzare un apposito modello approvato con Provvedimento del 17/12/15.

### **Cause di esclusione**

Il regime di trasparenza non è ammesso quando:

- i soci partecipanti fruiscono di una riduzione dell'aliquota

dell'imposta sul reddito delle società;

- la società partecipata esercita l'opzione per il consolidato fiscale nazionale o mondiale (di conseguenza alla società partecipante socia non è preclusa la possibilità di partecipare al consolidato);
- la società partecipata è assoggettata a procedure concorsuali (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

### **Modalità di imputazione del reddito**

Il reddito imponibile prodotto dalla società partecipata è imputato a ciascuna società partecipante, indipendentemente dall'effettiva percezione, nei periodi di imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata. Così, pure le perdite fiscali, realizzate dalla partecipata negli esercizi in cui è in vigore il regime di trasparenza, sono imputate ai soci in proporzione alla loro quota di partecipazione ed entro il limite della propria quota di patrimonio netto contabile della società partecipata. Il patrimonio netto si determina senza considerare la perdita dell'esercizio e tenendo conto dei conferimenti effettuati entro la data di approvazione del relativo bilancio. La parte eccedente delle perdite e quelle riguardanti periodi d'imposta antecedenti all'opzione si computano in diminuzione del reddito della società partecipata, rispettando i limiti generali previsti per il riporto delle perdite fiscali. Le ritenute operate a titolo d'acconto sui redditi della società partecipata, i relativi crediti d'imposta e gli acconti versati si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci, secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno.

### **Distribuzione di utili**

Gli utili e le riserve di utili che si sono formati nei periodi di vigenza del regime di trasparenza e che vengono distribuiti dalla società partecipata non concorrono a formare il reddito dei soci, anche se sono superiori al reddito loro imputato per trasparenza, anche se vengono distribuiti in periodi successivi, ove non sussista più tale regime ovvero siano distribuiti a soci "nuovi" rispetto a quelli preesistenti all'epoca dell'opzione. Le riserve costituite con utili di esercizi precedenti al regime di trasparenza mantengono la disciplina che avevano in precedenza e ciò vale anche per le riserve esenti da imposte (riserva sovrapprezzo, di conguaglio, versamenti soci in c/capitale ecc.), le quali restano tali. Si considerano prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve da utili imputati ai soci, che sono stati realizzati in vigenza del regime di trasparenza, a meno che la delibera di distribuzione non preveda esplicitamente una scelta diversa.

Le perdite fiscali dei soci degli esercizi precedenti a quello nel quale è iniziato il regime della tassazione per trasparenza, non sono utilizzabili per compensare i redditi loro imputati dalle società partecipate. Tale regola ha effetto dal periodo d'imposta dei soci in corso alla data del 4/07/2006 e con riferimento ai redditi delle società partecipate relativi a periodi di imposta chiusi a partire dalla stessa data e si applica anche ai soci della cosiddetta "piccola trasparenza". Per i periodi d'imposta precedenti si applicano le norme antielusive, previste dell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973.

### **Rideterminazione del reddito imputato ai soci**

Se i soci hanno dedotto ai fini fiscali svalutazioni della partecipazione, nel periodo d'imposta antecedente a quello dal quale ha avuto effetto l'opzione e nei nove precedenti, si rende necessario procedere a una rideterminazione del reddito attribuito, rettificando gli elementi dell'attivo patrimoniale e dei fondi di accantonamento del passivo della società partecipata, che divergono da quelli contabili, dandone indicazione in apposito prospetto della dichiarazione. Sulla base di tali rettifiche, il socio deve aumentare il reddito imputato per trasparenza della società partecipata, diminuendo i componenti negativi e aumentando quelli positivi. L'importo da assumere ai fini delle rettifiche è pari all'importo delle svalutazioni della partecipazione dedotte fiscalmente dal socio nel periodo d'imposta antecedente a quello dal quale ha avuto effetto l'opzione e nei nove precedenti, al netto delle rivalutazioni assoggettate a tassazione, ovvero dall'ammontare, se inferiore, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, operati dalla società partecipata, che hanno determinato le svalutazioni.

### **Costo delle partecipazioni**

Il costo delle partecipazioni nella società partecipata è aumentato o diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati ai soci. Gli utili distribuiti, nei limiti dell'importo dei redditi imputati ai soci, costituiscono ulteriore diminuzione.

### **Responsabilità**

La società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito.

### **Acconti d'imposta**

Nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, gli obblighi di acconto restano anche in capo alla società partecipata che, qualora venga scelto il criterio previsionale, deve fare riferimento all'imposta che si sarebbe determinata in

assenza dell'opzione. In caso di mancato rinnovo o di perdita dell'efficacia dell'opzione, gli acconti sono calcolati da ciascun soggetto assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione. Se viene meno l'efficacia dell'opzione, per il periodo d'imposta in cui si verifica tale effetto, ciascun socio deve integrare il proprio acconto versato, se inferiore a quello dovuto; tale adempimento è previsto anche per la società partecipata.

### **Operazioni straordinarie della società partecipata**

Se la società partecipata viene assoggettata a procedure concorsuali o a trasformazione in società non soggetta a IRES, il regime di trasparenza non è più applicabile a partire dal periodo d'imposta che inizia, rispettivamente, dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o dalla data in cui ha effetto la trasformazione. Se la società partecipata trasferisce la sede all'estero, in modo da comportare la perdita della residenza in Italia, il regime di trasparenza perde efficacia a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è avvenuto il trasferimento stesso. In caso di messa in liquidazione, il regime di trasparenza non viene meno. Tuttavia, a differenza di quanto previsto dalle norme sulla liquidazione, il reddito o le perdite fiscali di ciascuno degli esercizi compresi nella liquidazione si considerano definitivi, indipendentemente dalla durata della liquidazione stessa. Se la società partecipata si fonde o si scinde, il regime di trasparenza perde efficacia a partire dalla data da cui l'operazione esplica i suoi effetti fiscali, a meno che l'opzione venga confermata da tutti i soggetti interessati con le stesse modalità previste in sede di iniziale esercizio dell'opzione.

### **Trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria (art. 116)**

Le regole previste per optare per la "piccola trasparenza" sono analoghe a quelle previste per la "grande trasparenza", ad eccezione delle seguenti differenziazioni:

- a) la società partecipata deve essere una S.r.l. o cooperativa a responsabilità limitata con soci tutti persone fisiche;
- b) il numero massimo dei soci deve essere pari a 10 per le S.r.l. e pari a 20 per le società cooperative;
- c) il volume di ricavi non deve superare il limite previsto per l'applicazione degli studi di settore.

In caso di possesso di plusvalenze parzialmente esenti ex art.

87 del TUIR e dividendi parzialmente imponibili ex art. 89 del TUIR, questi componenti concorrono a formare il reddito della società partecipata nella misura del 49,72%.

## **3.8 Il consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129)**

Il consolidato fiscale è applicabile, su base volontaria, solo ai fini IRES, alle società appartenenti ad un gruppo di imprese.

Il vantaggio più immediato e rilevante dell'utilizzo di tale istituto consiste nell'utilizzo delle perdite fiscali delle società del gruppo, che si possono compensare con i redditi delle altre società del gruppo stesso. Infatti l'imponibile di gruppo è costituito da un unico reddito complessivo netto, formato dalla somma algebrica dei risultati fiscali (imponibili o perdite) dei singoli soggetti che fanno parte del gruppo stesso. A tale proposito vige il principio che il reddito delle società controllate si somma per intero, indipendentemente dalla quota di partecipazione posseduta. La società o l'ente controllante deve adempiere agli obblighi di liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo, deve effettuare i versamenti a saldo e in acconto e può riportare a nuovo l'eventuale perdita che risulta dalla somma algebrica degli imponibili. Sono tuttavia previsti limiti all'utilizzo di perdite pregresse, anteriori all'inizio della tassazione di gruppo, che possono essere utilizzate, in compensazione dei propri redditi imponibili, sempre in base alle regole di riporto ordinarie, solo dalle società presso le quali si sono formate. Invece, le eccedenze d'imposta riportate a nuovo possono essere utilizzate dalla società o ente controllante o alternativamente dalla società controllata cui competono.

Il D.M. 9/06/2004 (in G.U. n. 138 del 15/06/2004) ha stabilito le norme di attuazione relative al regime del consolidato fiscale.

### **Altre regole di funzionamento**

Tra le altre regole specifiche della tassazione di gruppo si segnalano le seguenti.

In primo luogo non sono rilevanti fiscalmente le eventuali somme che vengono percepite o pagate dalle società aderenti al consolidato fiscale nazionale in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti. Inoltre, fino al periodo di imposta in corso al 31/12/2007, tra gli obblighi della consolidante vi era quello di effettuare delle rettifiche di consolidamento che comportavano:

- una riduzione dell'imponibile di gruppo per un importo pari alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle controllate;

- una riduzione o un aumento dell'imponibile di gruppo per effetto della rideterminazione del prorata patrimoniale (previsto dall'art. 97 del TUIR che è stato abrogato dall'art. 1 comma 33 lettera L della Finanziaria 2008);
- una riduzione dell'imponibile di gruppo per un importo pari alla differenza tra valore contabile e fiscale dei beni per i quali si optava per la neutralità fiscale di cui all'art. 123 del TUIR (abrogata dall'art. 1 comma 33, lettera V della Finanziaria 2008).

Per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31/12/2007, non è più permesso effettuare le rettifiche di consolidamento sopra citate. Ciò riguarda in particolare i dividendi distribuiti dalle società controllate con effetto dalle delibere di distribuzione adottate a partire dal 1/09/2007 esclusa la delibera riguardante la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31/12/2007.

### **Soggetti legittimati al consolidato**

I soggetti che possono aderire al consolidato sono i seguenti:

- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative, le società di mutua assicurazione di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 73 del TUIR sia come controllanti che come controllate (comma 1 dell'articolo 117 del TUIR);
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, e i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (questi solo come soggetti controllanti) di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 73 del TUIR (comma 1 dell'articolo 117 del TUIR);
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, in qualità di controllanti, a condizione che: a) siano residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione che consenta un adeguato scambio di informazioni; b) esercitino nel territorio dello Stato un'attività di impresa mediante una stabile organizzazione, che assume la figura di consolidante ai fini fiscali, nel cui patrimonio è compresa la partecipazione in ciascuna società controllata (comma 2 dell'articolo 117 del TUIR);
- i soggetti di cui al punto precedente, che non hanno nel territorio dello Stato una stabile organizzazione, e che designano una società controllata e residente nel territorio dello Stato come consolidante ai fini fiscali di altre società residenti nel territorio dello Stato anch'esse controllate dallo

stesso soggetto non residente (comma 2-bis dell'articolo 117 del TUIR). Questi ultimi soggetti sono legittimati al consolidato a partire dall'esercizio in corso al 14/09/15. Con Provvedimento del 06/11/15 sono stati definiti sia le modalità applicative che il modello da utilizzare per l'adesione al consolidato.

### **Condizioni per aderire al consolidato**

È necessario il controllo da parte della controllante nei confronti di tutti gli altri soggetti appartenenti al gruppo, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1 del C.C., con la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Inoltre il soggetto controllante deve avere una percentuale di partecipazione diretta o indiretta superiore al 50% del capitale sociale e dell'utile di bilancio della società controllata; tale requisito deve essere determinato tenendo conto dell'eventuale effetto di demoltiplicazione che si genera attraverso una catena societaria di controllo, senza considerare le azioni prive del diritto di voto e la loro quota di utile. La percentuale di controllo deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio consolidato. A differenza del consolidato mondiale, non è obbligatorio includere nel consolidato fiscale nazionale tutte le società controllate aventi, in linea di principio, i requisiti richiesti.

### **L'opzione per aderire al gruppo**

L'opzione può essere esercitata da ciascun soggetto solo in qualità di controllante o solo in qualità di controllato e la sua efficacia è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni:

- a) identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante;
- b) esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e dell'ente o società controllante;
- c) elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione.

Se il requisito del controllo permane, l'opzione dura per tre esercizi sociali ed è irrevocabile.

### **Esercizio dell'opzione**

Fino al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 31/12/2014, l'opzione doveva essere comunicata all'Agenzia delle Entrate mediante l'invio di un apposito modello approvato con Provvedimento del 2/08/2004. Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, l'opzione, o il rinnovo dell'opzione alla scadenza, deve essere comunicata,

dalla società consolidante compilando il quadro OP del modello Unico SC relativo al periodo di imposta a decorrere dal quale si intende optare per il regime in esame.

Per i soggetti che non possono comunicare l'opzione tramite il modello Unico, in quanto si trovano nel primo esercizio di attività o nel periodo di imposta precedente aveva una forma giuridica diversa dalle società di capitale, è stato approvato un apposito modello per l'opzione (utilizzabile anche per il regime della Tonnage Tax, il regime di trasparenza e l'opzione IRAP da parte di soggetti non IRES) con Provvedimento del 17/12/2015.

### **Interruzione o mancato rinnovo dell'opzione**

Nel caso di interruzione dell'opzione per il regime in esame (ad esempio per la perdita del requisito di controllo) o di mancato rinnovo alla naturale scadenza, occorre comunicare tale evento all'Agenzia delle Entrate, entro 30 giorni, mediante presentazione di un apposito modello approvato con Provvedimento del 17/12/2015.

### **Limiti all'efficacia e all'esercizio dell'opzione**

Non possono esercitare l'opzione per il consolidato le società che fruiscono di riduzione dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società. L'opzione è preclusa nel caso di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa e, se è già avvenuta, cessa dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione del fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione. Non può optare per il consolidato la società che abbia esercitato l'opzione per la trasparenza in qualità di partecipata.

### **Responsabilità**

Ciascuna società che partecipa al consolidato (controllate e controllante) è responsabile per le maggiori imposte accertate, sanzioni e interessi, riferite al proprio reddito complessivo, per le somme che risultano dovute, con riferimento alla propria dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo formale delle dichiarazioni, e per le violazioni degli obblighi strumentali per la sua determinazione.

La società o l'ente controllante è responsabile anche per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di gruppo ed è inoltre solidalmente responsabile con ciascuna società controllata per le somme da esse dovute, con riferimento alla propria dichiarazione. In caso di omessi versamenti dovuti in base alla dichiarazione dei redditi del gruppo, le somme che risultano dovute sono richieste prioritariamente alla società o ente controllante. L'eventuale rivalsa della società o ente controllante nei confronti delle società controllate perde efficacia qualora il soggetto controllante ometta di trasmettere alla società controllata copia degli atti e dei provvedimenti relativi alle sanzioni irrogate,

entro il ventesimo giorno successivo alla data di ricevimento della notifica.

### **Accertamento**

Una particolare regola in materia di accertamento è stata introdotta dall'articolo 35, comma 1, del decreto legge 31/05/2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30/07/2010, n. 122. che ha inserito, nel D.P.R. 29/09/1973, n. 600, l'art. 40-bis che disciplina l'attività di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono all'istituto del consolidato fiscale nazionale. In particolare, il comma 2 dell'art. 40-bis prevede che eventuali accertamenti che comportino rettifiche del reddito di ciascun soggetto che partecipa al consolidato nazionale sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante. Con l'avviso di accertamento viene determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale del consolidato e sono irrogate le relative sanzioni. Il successivo comma 3 ha introdotto la facoltà per la consolidante di chiedere, tramite apposita istanza (il cui modello è stato approvato con Provvedimento del 29/10/2010), che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili accertati, ivi incluse le eventuali rettifiche riguardanti le variazioni previste dall'art. 122 del TUIR nel testo in vigore fino al 31/12/2007, le perdite del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. In tal caso, il termine per l'impugnazione dell'accertamento è sospeso, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di sessanta giorni. Una volta ricevuta l'istanza, l'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'Istanza stessa.

## **3.9 Il consolidato fiscale mondiale (artt. 130-142)**

Per consentire la possibilità d'includere nel consolidato fiscale anche società non residenti, è stato istituito il consolidato mondiale. Per la sua applicazione è prevista un'opzione, irrevocabile, per un periodo non inferiore a cinque anni, ma con rinnovi non inferiori a tre esercizi. L'opzione può essere esercitata unicamente da parte della società o ente controllante residente di grado più elevato, che sia soggetto all'imposta sul reddito delle società e le cui azioni siano negoziate nei mercati regolamentati. È escluso il consolidato in caso di società a sua volta controllate da altre società residenti. Il consolidato mondiale deve comprendere tutte le controllate estere. I soci della società di grado più elevato, che può adottare il consolidato, sono stati ristretti ai seguenti, che hanno il controllo diretto in

base alla maggioranza dei voti nell'assemblea ordinaria:

- lo Stato o gli altri enti pubblici;
- le persone fisiche residenti, purché non abbiano il controllo in altre società o enti residenti o non residenti, in base alla maggioranza dei voti o all'influenza dominante, anche attraverso i familiari o altre società da essi controllate.

I soggetti che possono partecipare al consolidato devono essere unicamente società ed enti non residenti, sui quali la società residente deve avere il controllo diretto o indiretto, superiore al 50%, in base alla maggioranza dei voti nell'assemblea ordinaria e in base alla percentuale di partecipazione agli utili, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione che si produce a seguito di successive partecipazioni. La percentuale di partecipazione deve sussistere alla fine dell'esercizio del soggetto controllante. Se la società estera è controllata da una società residente, a sua volta controllata dalla capogruppo, è possibile il consolidamento, ma si rende obbligatorio il consolidato nazionale tra tutte le società residenti. In tal caso, l'effetto di demoltiplicazione del controllo opera esclusivamente a partire dalla controllata residente di grado inferiore, con la conseguenza che la percentuale di partecipazione da calcolare è unicamente quella dell'ultima società residente.

A differenza del consolidato nazionale, il consolidamento non avviene in modo integrale, ma in base all'effettiva partecipazione agli utili della controllante nei soggetti controllati. I redditi e le perdite delle consolidate vengono quindi imputati alla controllante in tale proporzione, indipendentemente dalla distribuzione dei dividendi, che perciò non sono tassati, anche se provengono da utili di esercizi precedenti a quello di inizio dell'opzione.

Il reddito consolidato si determina in base a criteri extracontabili analoghi a quello previsto in tema di partecipazioni estere collegate o controllate, residenti in Stati con regime fiscale privilegiato (le cosiddette "CFC" o Controlled Foreign Companies), in base alle regole alle regole dell'art. 167 del TUIR.

Per ragioni di cautela fiscale i bilanci delle controllate estere devono essere sottoposti a revisione contabile e se queste non sono obbligate alla redazione del bilancio, occorre comunque redigere un bilancio "volontario", da sottoporre a revisione. Come per il consolidato nazionale, per gli esercizi sociali vige il principio d'identità degli esercizi delle controllate con quello della società controllante. In questo caso è però prevista un'eccezione, qualora tale coincidenza non sia consentita dalla legislazione locale. Con il consolidato mondiale le società estere consolidate sono escluse dalle disposizioni sulla "Thin Capitalization" (normativa prevista dall'articolo 98 del TUIR

abrogata a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007) e dalle norme che prevedono la disciplina delle "CFC". Entro il primo esercizio del quinquennio la società controllante deve presentare apposita istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione. La risposta positiva dell'Agenzia delle Entrate può essere subordinata all'assunzione da parte del soggetto controllante dell'obbligo ad altri adempimenti, finalizzati a una maggiore tutela degli interessi erariali. Utilizzando il diritto d'interpello il soggetto controllante può a sua volta richiedere, oltre a quelle già previste, ulteriori semplificazioni per la determinazione del reddito imponibile, fra le quali anche l'esclusione delle società controllate di dimensioni non rilevanti residenti in uno Stato o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato. Entro il mese successivo a quello di scadenza del termine previsto per la comunicazione della risposta all'interpello da parte dell'Agenzia delle Entrate, occorre comunicare l'opzione per il consolidato. Le variazioni dei dati, rispetto a quelli già trasmessi, sono comunicate all'Agenzia delle Entrate entro il mese successivo alla fine del periodo d'imposta durante il quale si sono verificate.

### **Mancata comunicazione dell'opzione**

Ai sensi dell'art. 2 comma 1 del D.L. n. 16 del 02/03/2012 è possibile ovviare alla mancata comunicazione, nei termini di legge, dell'opzione per il consolidato fiscale mondiale.

Per accedere alla cosiddetta "remissione in bonis" la violazione non deve però essere stata constatata o non devono essere iniziati accessi, ispezioni, verifiche o qualunque altra attività amministrativa di accertamento del quale il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Qualora siano rispettate le suddette condizioni, al contribuente in possesso dei requisiti sostanziali richiesti viene consentita la presentazione della comunicazione anche in ritardo, purché "entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile".

È altresì previsto che, contestualmente all'assolvimento dell'adempimento, il contribuente versi una sanzione in misura pari a 258 euro, ossia l'importo minimo previsto dall'art. 11 comma 1 del D.Lgs. 471/97, tramite modello F24 ma senza possibilità di effettuare la compensazione con crediti disponibili.

A cura di **Massimiliano Sironi** e **Giancarlo Modolo**  
Commissione Diritto Tributario Nazionale  
Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

## **4 I termini e le scadenze per versamenti delle somme dovute e derivanti dalle dichiarazioni**

### **Il modello Unico**

La dichiarazione dei redditi si presenta tramite il modello Unico, che si chiama così perché comprende, oltre alla dichiarazione dei redditi, la dichiarazione annuale IVA (per tale ultimo modello è data facoltà al contribuente di presentazione in via autonoma entro il 29/02/2016, in luogo della comunicazione annuale dati IVA, cfr. art. 8-bis c. 2 D.P.R. n. 322/1998 e Circ. Ag. Entrate n. 1/E del 28/02/2015); in seguito all'art. 1 comma 52 della L. n. 244/2007, il modello IRAP non si presenta più in forma unificata: il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'11/09/2008 ha precisato che tutti i soggetti passivi IRAP sono tenuti all'inoltro del modello per via telematica (direttamente o tramite intermediario abilitato) alle medesime scadenze previste per la presentazione del modello UNICO. I contribuenti che svolgono attività d'impresa o che esercitano un'arte o una professione per le quali sono stati approvati gli studi di settore devono compilare anche il modello predisposto per l'apposito studio. Dal 2007 il modello 770 ordinario dei sostituti d'imposta deve essere presentato separatamente da Unico. Anche il modello semplificato si presenta in via autonoma. I soggetti con periodo d'imposta che non coincide con l'anno solare devono presentare separatamente la dichiarazione annuale IVA. La dichiarazione deve essere redatta, obbligatoriamente, su stampato conforme al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e deve contenere tutti i dati richiesti nel modello. Il modello viene approvato entro il 15 gennaio dell'anno di presentazione. In caso di esercizio a cavallo dell'anno con chiusura del periodo prima del 31/12, si deve invece utilizzare la precedente modulistica. La precedente modulistica deve essere usata anche per gli esercizi più corti dell'anno solare, purché siano stati chiusi prima del 31/12, altrimenti si usa quella nuova.

È inoltre previsto, per i soggetti che intendono effettuare la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA per importi eccedenti Euro 5.000,00, che gli stessi devono obbligatoriamente presentare la dichiarazione IVA annuale entro la fine del mese precedente rispetto a quello di utilizzo del credito per importi superiori a Euro 5.000,00, anche se la stessa dovrebbe, secondo i principi generali, essere acclusa al modello UNICO (cfr. D.L. 78/2009 e Circ. Ag. Entrate n. 1/E del 15/01/2010). Per i crediti

di entità superiore a 15.000 relativi delle imposte dirette ed inerenti addizionali, IRAP, ritenute alla fonte, imposte sostitutive si rende necessario, per poter effettuare compensazioni di tipo orizzontale, l'apposizione del visto di conformità.

### **Presentazione**

Ad eccezione del modello UNICO PF che in determinati casi specifici, può essere presentato in via cartacea, in tutti gli altri casi e per tutte le altre dichiarazioni è obbligatoria la presentazione telematica.

Ecco i casi in cui la presentazione del modello UNICO PF è ammessa in via cartacea:

- a) contribuenti i quali, pur possedendo redditi che possono essere dichiarati nel mod. 730 (cartaceo o pre-compilato), non possono presentare tale ultimo modello;
- b) contribuenti che pur potendo presentare il modello 730 (cartaceo o pre-compilato), sono tenuti a dichiarare alcuni redditi o a comunicare determinati dati utilizzando appositi quadri del modello UNICO (RM, RT, RW, AC);
- c) soggetti che devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti.

La presentazione in via telematica in tutti gli altri casi è obbligatoria. L'obbligo del telematico riguarda inoltre le dichiarazioni predisposte dagli intermediari abilitati, dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori. La trasmissione telematica può avvenire direttamente o tramite intermediario abilitato: nel primo caso occorre richiedere l'abilitazione. La trasmissione telematica può avvenire direttamente (tramite il canale Fisco on-line o Entratel) o tramite un intermediario abilitato. In caso di trasmissione telematica diretta, è obbligatorio avvalersi del sistema Entratel qualora nel modello dei sostituti d'imposta siano presenti più di venti percipienti.

### **Termini dei versamenti a saldo**

I versamenti relativi al saldo e al primo acconto possono essere effettuati anche in un massimo di sei rate mensili, maggiorati di interessi per i soggetti titolari di partita IVA, mentre per coloro che non rivestono tale qualifica, il numero massimo di rate è aumentato a sette (ovviamente maggiorate di interessi).

### **Versamenti IVA, dovuti in base a dichiarazione annuale, per tutti i soggetti**

Entro il 16 marzo di ogni anno oppure entro il termine di versamento a saldo delle imposte dovute per la dichiarazione unificata (Unico), con la maggiorazione dello 0,40% a titolo d'interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al 16

marzo, se presentato insieme ad esso. Qualora si sia optato per la presentazione della dichiarazione annuale IVA in via autonoma entro il 29/02/2016 (così come consentito dall'art. 8-bis c. 2 D.P.R. n. 322/1998 e commentato dalla Circ. Ag. Entrate n.1/E del 2011) in luogo della comunicazione annuale dati IVA e, dalla prima risulti un debito, lo stesso deve necessariamente essere versato in unica soluzione entro il 16 marzo 2016 o rateizzato non in relazione ai termini previsti per i versamenti delle imposte dirette.

### **Versamenti in acconto**

Le imposte dirette IRPEF e IRES si versano in più momenti: due rate in acconto e poi il saldo. Il saldo si versa l'anno successivo a quello di determinazione dell'imposta, nei termini sopra indicati. La prima rata di acconto per l'anno in corso si versa nei termini dei versamenti a saldo per l'anno precedente. La seconda rata di acconto si versa tra il 1° e il 30 del mese di novembre (soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) o entro l'undicesimo mese dell'esercizio per i soggetti con periodi d'imposta non coincidente con l'anno solare. La misura complessiva dell'acconto è pari a una percentuale dell'imposta dell'anno precedente; è tuttavia ammessa la possibilità di ricalcolare gli acconti in misura "previsionale" sulla base di stime di reddito per l'anno in corso. La percentuale varia in relazione alla tipologia di contribuenti. Il termine di riferimento da prendere a base per il calcolo dell'acconto è la riga denominata "differenza" nella dichiarazione dei redditi. Al riguardo, si precisa che per stabilire **se è dovuto o meno l'acconto IRPEF per l'anno 2016**, è necessario controllare l'importo indicato nel rigo "DIFFERENZA" del modello Unico PF 2016.

Se l'importo:

- non supera euro 51,65, non è dovuto acconto;
- supera euro 51,65, è dovuto acconto nella misura del 100% del suo ammontare.

Tenendo presente che poiché tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto se l'importo del rigo RN34 risulti pari o superiore ad euro 52.

L'acconto così determinato deve essere corrisposto:

- in unica soluzione entro il 30/11/2016, se l'importo dovuto è inferiore ad euro 257,52;
- in due rate, se l'importo dovuto è pari o superiore ad euro 257,52 di cui la prima nella misura del 40%, entro il 16/06/2016 o entro i trenta giorni successivi con la

maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo e la seconda, nella restante misura del 60%, entro il successivo 30 novembre.

Se il contribuente prevede (ad esempio, per effetto di oneri sostenuti nel 2015 o di minori redditi percepiti nello stesso anno) una minore imposta da dichiarare nella successiva dichiarazione, può determinare gli acconti da versare sulla base di tale minore imposta.

Gli acconti sono dovuti anche per l'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) e si determinano e si versano nella stessa misura e negli stessi termini previsti ai fini delle imposte dirette.

A cura di **Sandro Botticelli**

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

## **5 Il monitoraggio delle attività finanziarie e dei beni detenuti all'estero: il quadro RW del modello UNICO 2016**

### **5.1 Nascita ed evoluzione del monitoraggio fiscale**

Il monitoraggio fiscale dei rapporti finanziari con l'estero venne introdotto nel nostro ordinamento a seguito della liberalizzazione dei movimenti di capitale tra gli stati membri della CEE, attuata con l'emanazione della Direttiva del 24 giugno 1988 n. 361 che realizzava uno dei quattro obiettivi dei Trattati di Roma (1957): il libero trasferimento dei capitali, che insieme alla libera circolazione delle merci, delle persone e dei servizi ha posto le basi della Comunità Economica Europea.

La direttiva aveva un'efficacia non subordinata al recepimento da parte dei singoli Stati membri, e in particolare prevedeva all'art. 4 comma 2 la possibilità per gli Stati membri di "adottare le misure indispensabili per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti interni, specialmente in materia fiscale o di stabilire procedure di dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica".

L'Italia ha dato attuazione alla Direttiva 361/1988 con il D.P.R. 148/1988, Testo Unico delle leggi in materia valutaria, nel quale si afferma il principio della libertà delle relazioni economiche con l'estero, nel quadro tuttavia di una serie di regole e limitazioni. Il processo di liberalizzazione valutaria ha poi un ulteriore avanzamento con i Trattati di Maastricht, che vietarono restrizioni di pagamenti non solo tra i paesi membri della CEE ma anche con i paesi terzi.

Il passaggio da un sistema di rigida canalizzazione delle operazioni con l'estero a un sistema in cui "tutto è consentito, salvo divieti" doveva coordinarsi con il sistema fiscale italiano, basato sulla "tassazione a livello mondiale" dei redditi ovunque prodotti, quindi anche dei redditi prodotti all'estero: questo spiega la decisione, consentita dalla Direttiva, di adottare un provvedimento di legge che combatesse il rischio di evasione fiscale e fornisse informazioni statistico-valutarie.

Si legge nella relazione al D.L. 167/1990: "... era divenuto necessario approntare apposite misure di ordine fiscale idonee a consentire il controllo delle transazioni finanziarie da e verso l'estero effettuate da quei soggetti residenti che, non essendo tenuti alla redazione di bilanci, sfuggono alla concreta

possibilità di indagine da parte del Fisco...". L'attenzione del Fisco si focalizza sui movimenti di capitali e sull'utilizzo del contante nelle transazioni con l'estero effettuate dai contribuenti non tenuti alla redazione di bilanci, per colpire l'evasione fiscale e perseguire l'antiriciclaggio del denaro sporco; finalità collegata era anche quella di contenere l'uso del contante nelle transazioni con l'estero, che veniva altresì perseguita con la legge 55 del 19 marzo 1990, entrata in vigore nell'aprile 1990: questa legge, che aveva finalità di contrasto alla criminalità organizzata e al riciclaggio di denaro sporco, aveva esteso l'obbligo di identificazione e registrazione della clientela per movimentazioni di denaro superiori ai 20.000.000 di lire effettuate con qualsiasi mezzo, obbligo che prima era riservato alle sole movimentazioni in contanti. Una normativa organica sull'antiriciclaggio, che recepiva le direttive CEE in tale materia, venne introdotta nel nostro ordinamento con il D.L. 3 maggio 1991, n. 143, convertito con modificazioni nella legge 5 luglio 1991, n. 197; la normativa antiriciclaggio subirà modifiche ed integrazioni sempre in aderenza all'evoluzione delle Direttive Comunitarie, per trovare una sua compiuta sistemazione nel D. Lgs. 21 novembre 2007, n. 231.

È importante mettere subito a fuoco le due finalità del D.L. 167 per comprendere le norme in esso contenute, e analizzare la loro evoluzione nel tempo:

- colpire l'evasione per la mancata dichiarazione dei redditi di fonte estera;
- contrastare il riciclaggio all'estero di denaro di provenienza illecita, proveniente cioè dall'evasione fiscale e da altri illeciti.

La complementarità tra il monitoraggio fiscale e l'antiriciclaggio è dunque una caratteristica costitutiva delle due normative sin dalla loro origine: si può pertanto dire che, la nuova formulazione del D.L. 167/1990 in vigore dal 4 settembre 2013 sia il logico sviluppo di un processo iniziato nel 1990 e finalizzato a creare un "modello omogeneo di governo del sistema di controllo fiscale e valutario degli investimenti all'estero" (Circ. 38/2013 pag. 4).

Le perplessità degli Organismi comunitari che hanno accompagnato la nascita e lo sviluppo del D.L. 167/1990, in particolare sulle complessità della sua compilazione e sull'evoluzione dell'impianto sanzionatorio, caratterizzato dal 2001 al 2009, in parallelo alle edizioni degli scudi fiscali, da un incremento abnorme delle sanzioni, sia per la omessa o incompleta compilazione del quadro RW che per l'omessa dichiarazione dei redditi derivanti dalle attività detenute all'estero, portano l'8 settembre 2011 all'apertura del caso

1711/11/TAXU da parte della Commissione Europea; vengono chiesti chiarimenti circa l'utilità del vigente articolo 2 del decretollegge n. 167 del 1990 (convertito nella legge 4 agosto 1990, n. 227), laddove è prevista l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei trasferimenti da o verso l'estero effettuati senza il tramite degli intermediari di cui al comma 1 dell'articolo 1 dello stesso decreto legge.

In particolare, la Commissione chiede di indicare le ragioni di interesse generale che giustificerebbero – in presenza di strumenti meno onerosi per i contribuenti (quali lo scambio di informazioni e l'assistenza reciproca in materia fiscale) – l'obbligo di compilare il modello RW, ovvero di dichiarare capitale (finanziario, immobiliare e mobiliare) e attività detenute in un altro Stato dell'UE o dello spazio economico europeo (SEE). Inoltre, la Commissione osserva che l'inosservanza degli obblighi dichiarativi previsti dall'art. 4 del medesimo D.L. 167/1990 con riferimento ai trasferimenti e investimenti effettuati da, verso e all'estero prevede una sanzione non correlata all'effettiva esistenza di redditi non dichiarati, e non applicabile a soggetti residenti che effettuano analoghi investimenti in Italia. In questo quadro, la Commissione chiede alle autorità italiane di indicare quali ragioni giustifichino l'applicazione in caso del mancato rispetto dell'obbligo dichiarativo (e a prescindere dalla sottrazione o meno di redditi imponibili ai fini delle imposte sul reddito in Italia) di un regime sanzionatorio (fino al 50% dei valori degli investimenti e delle transazioni finanziarie non dichiarate e confisca di beni di corrispondente valore detenuti in Italia) discriminatorio rispetto alle conseguenze amministrative derivanti dalla violazione di obblighi dichiarativi relativi a redditi derivanti da attività e investimenti effettuati esclusivamente in Italia.

Per evitare sanzioni comunitarie e per allineare il monitoraggio fiscale all'antiriciclaggio, consentendo all'Agenzia delle Entrate di richiedere agli intermediari i dati e le notizie relative a operazioni finanziarie con l'estero, da chiunque poste in essere, la Legge comunitaria 2013, Legge 6 agosto 2013 n. 97 (G.U. 194 del 20 agosto 2013):

- all'art. 9 comma 1 riscrive quasi tutto il D.L.167/199;
- all'art. 9 comma 2 integra l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 novembre 2008, n. 195, dedicato alla collaborazione e allo scambio delle informazioni tra le autorità nell'ambito della normativa sul trasferimento di denaro al seguito (vecchio art 3 del D.L. 167/1990 abrogato da tale D.Lgs.);
- all'art. 9 comma 3 modifica l'articolo 8 del D.L. 30 settembre 1983, n. 512, stabilendo che per i titoli o certificati di massa

(diversi dalle azioni, obbligazioni e titoli simili), per i titoli o certificati rappresentativi delle quote di partecipazione in organismi d'investimento collettivo del risparmio, nonché per i titoli o certificati rappresentativi delle quote di partecipazione in organismi d'investimento collettivo immobiliari, emessi da soggetti non residenti nel territorio dello Stato e collocati nel territorio stesso, la ritenuta sugli interessi e altri proventi di capitale deve essere effettuata dai soggetti residenti che intervengono nella riscossione dei proventi.

Il testo precedente prevedeva invece che la ritenuta fosse operata dai soggetti residenti incaricati che intervengono nel pagamento dei proventi (la ritenuta d'ingresso è stata fortunatamente abolita nel 2014, in considerazione delle notevoli difficoltà operative che essa avrebbe comportato).

Da ultimo, la legge 186 del 15 dicembre 2014, pubblicata in G.U. il 17 dicembre 2014 e in vigore dal 1 gennaio 2015, introduce nel D.L. 167/1990 gli articoli da 5-quater a 5-septies per consentire la "voluntary disclosure" di beni e attività finanziarie non dichiarate nel quadro RW sino al 30 settembre 2014 da parte dei soggetti tenuti alla compilazione del quadro stesso. Non è questa la sede per un esame dettagliato della Voluntary Disclosure: basta qui ricordare che queste integrazioni al D.L. 167/1990 confermano e rafforzano la sua complementarità con la normativa anti-riciclaggio e la necessità di stabilire regole sempre più chiare per compilare correttamente il quadro RW ed i quadri dei redditi ad esso collegati.

### **5.1.1 Il D.L. 167/1990: testo in vigore sino al 3 settembre 2013**

Il D.L. 167/1990 nella sua stesura originaria si articolava in nove articoli che imponevano obblighi a soggetti ben determinati e stabilivano sanzioni per la loro inosservanza, oltre a definire aspetti applicativi della normativa sul monitoraggio.

- **Art. 1 - Per gli intermediari bancari e finanziari residenti** veniva introdotto l'obbligo di evidenza dei trasferimenti superiori, nell'ultimo importo aggiornato, a 10.000 euro da e verso l'estero effettuati da soggetti residenti per loro tramite; inoltre venivano introdotti vincoli a carico degli stessi intermediari per i trasferimenti all'estero effettuati per conto di soggetti non residenti.
- **Artt. 2 e 4 - Per i contribuenti persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali** veniva introdotto l'obbligo di dichiarazione annuale per i trasferimenti da e verso l'estero effettuati senza il tramite di intermediari residenti e degli investimenti esteri e delle attività estere

di natura finanziaria sia nelle loro consistenze alla fine del periodo di imposta che nelle loro movimentazioni durante il periodo di imposta, che porta alla introduzione del quadro W nella dichiarazione dei redditi 1991 per il periodo di imposta 1990. Con l'introduzione della normativa sul monitoraggio veniva anche concesso ai contribuenti sopra ricordati una sorta di "condono", il primo della serie dei condoni, per il quale si consideravano effettuati o acquisiti nel 1990 gli investimenti esteri e le attività estere di natura finanziaria dichiarati nel neonato quadro W nel 1991 per il periodo d'imposta 1990.

- **Art. 3 - Per i viaggiatori** venivano introdotti particolari adempimenti per l'importazione e l'esportazione al seguito di denaro, titoli e altri valori mobiliari.
- **Art. 5** - Stabilisce le sanzioni, per l'inosservanza degli obblighi degli articoli precedenti, per intermediari, contribuenti e viaggiatori.
- **Art. 6** - Tassazione presuntiva.
- **Art. 7** - Criteri e modalità di attuazione.
- **Art. 8** - Tassazione dei redditi di capitale prodotti all'estero (in vigore dal 10/09/1992 e soppresso dal D.L. del 21/11/1997 n. 461 Art. 16).
- **Art. 9** - Entrata in vigore.

### **5.1.2 Il D.L. 167/1990: testo in vigore dal 4 settembre 2013**

La Legge comunitaria 2013, L. 6 agosto 2013 n. 97 (G.U. 194 del 20 agosto 2013) riscrive quasi interamente il D.L. 167/1990, per evitare le censure comunitarie e coordinare monitoraggio fiscale e antiriciclaggio.

È necessario leggere il nuovo testo del D.L. 167/1990 alla luce dei provvedimenti attuativi del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. 2013/151663 del 18 dicembre 2013 e della successiva Circolare 38 del 23 dicembre 2013, tenendo altresì presente che la c.d. ritenuta di ingresso prevista dal nuovo art. 4, comma 2. è stata definitivamente abrogata dall'art. 4 del D.L. 66/2014 (Decreto Renzi).

- **Art. 1** - Viene meglio definito con il riferimento all'art.11 della Legge Antiriciclaggio il novero dei soggetti obbligati, e introdotto il concetto di trasferimento uguale o superiore ai 15.000 euro, singolarmente considerato, come definito dall'art. 36 2 comma lett. b della Legge Antiriciclaggio:

“b) con riferimento a tutte le operazioni di importo pari o superiore a 15.000 euro, indipendentemente dal fatto che si tratti di un’operazione unica o di più operazioni che appaiono tra di loro collegate per realizzare un’operazione frazionata: la data, la causale, l’importo, la tipologia dell’operazione, i mezzi di pagamento e i dati identificativi del soggetto che effettua l’operazione e del soggetto per conto del quale eventualmente opera”.

- **Art. 2, c. 1** - Viene ribadito lo stretto legame con la normativa antiriciclaggio, e rafforzati i poteri di indagine di UCIFI e reparti speciali G. di F., anche in deroga ad ogni vigente disposizione, nei confronti degli intermediari finanziari, professionisti, revisori contabili e altri soggetti indicati nell’art. 14 L. Antiriciclaggio; pertanto, il vecchio art. 2 relativo ai trasferimenti da e per l’estero senza l’intervento di intermediari residenti che aveva suscitato la procedura Eu Pilot non esiste più; come per art. 1, viene demandato ad un provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate, questa volta congiunto con il Comandante generale della G. di F. di stabilire le modalità e i termini relativi.
- **Art. 4** - dal 2013 (UNICO 2014) non ci saranno più la Sezione I e la III del quadro RW e nella dichiarazione andranno indicate le medesime attività che vanno indicate ora ma:
  - **in base al periodo di detenzione;**
  - **senza un limite minimo di esenzione (tranne per i conti correnti bancari, vedi più avanti).**

Infatti il provvedimento attuativo del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. 2013/151663 del 18 dicembre 2013 concentra nel nuovo quadro RW sia l’indicazione dei periodi di detenzione delle attività all’estero (la precedente sezione II del quadro RW) sia le indicazioni delle attività imponibili ai fini IVIE e IVAFE, che sino al 2012 andavano inserite nelle apposite sezioni del quadro RM. Pertanto a decorrere dal periodo d’imposta 2013, è sufficiente compilare un unico quadro della dichiarazione dei redditi per assolvere sia gli obblighi di monitoraggio fiscale sia di liquidazione dell’imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all’estero (IVAFAE) e dell’imposta sul valore degli immobili all’estero (IVIE), istituite dall’articolo 19, commi da 13 a 23, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 convertito, con modificazioni, dalle L. 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni.

I valori delle attività detenute all’estero da indicare in RW sono determinati in base alle regole IVIE/IVAFAE, anche per società semplici e enti non commerciali che non sono tenuti al pagamento dell’IVIE e dell’IVAFAE. Bisogna subito osservare che aver unito l’obbligo dichiarativo del quadro RW con quello

di calcolo e versamento dell'IVAFE/IVIE, con un intento di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, è certamente una idea condivisibile, ma nella pratica sono emersi problemi applicativi che ad oggi attendono ancora una soluzione, come vedremo di seguito.

La Circ. 38/2013 non affrontava con esempi pratici le modalità di rilevazione sul quadro RW delle movimentazioni complesse proprie dei dossier titoli con una pluralità di acquisti e vendite di titoli nell'anno; bisognava rifarsi alla Circ. 1 del 15 febbraio 2013 pag. 27, che chiedeva di compilare una riga per ognuna delle movimentazioni, pagando IVAFE in ragione dei giorni intercorsi, complicando notevolmente la vita ai contribuenti in regime dichiarativo, tanto più che dal 2013 tutto ciò andava fatto anche per importi modesti, visto che non c'era più un limite minimo.

In UNICO 2015 per l'anno 2014, e in Unico 2016 per l'anno 2015, l'Agenzia delle Entrate almeno in parte accoglie le richieste di semplificazione avanzate dagli operatori: infatti, le istruzioni affermano che "in presenza di più operazioni della stessa natura, il contribuente può aggregare i dati per indicare un insieme di attività finanziarie omogenee caratterizzate, cioè, dai medesimi codici "investimento" e "Stato Estero". In tal caso il contribuente indicherà nel quadro RW i valori complessivi iniziali e finali del periodo di imposta, la media ponderata dei giorni di detenzione di ogni singola attività rapportati alla relativa consistenza, nonché l'IVAFE complessiva dovuta per il gruppo di attività. La predetta compilazione semplificata del quadro RW è ammessa a condizione che sia predisposto e conservato un apposito prospetto da esibire o trasmettere, su richiesta all'Amministrazione finanziaria, in cui sono specificati i dati delle singole attività finanziarie" (2 Fascicolo Unico PF 2016, delle Istruzioni a Unico Persone Fisiche, Istruzioni a Unico Società di Persone 2016 pag. 165 e a Unico Enti non Commerciali 2016 pag. 148). Viene così eliminata almeno la necessità di compilare un rigo del quadro RW per ogni singola attività detenuta, indicandone i giorni di possesso, ed il prospetto richiesto dall'Agenzia con il dettaglio dei conteggi può integrarsi con quello di dettaglio delle operazioni in titoli richiesto nel quadro RT. Un'ulteriore semplificazione è contenuta nella risposta ad un quesito di Telefisco ufficializzata nella Circolare 12/E dell'8 aprile 2016, pag. 52: in presenza di un dossier titoli è consentito indicare in RW il valore iniziale e quello finale con riferimento al dossier nel suo complesso, quindi compilando un unico rigo del quadro RW e indicando i giorni di detenzione corrispondenti al periodo di durata del dossier; tuttavia se vi sono variazioni in aumento dovute a nuovi apporti di capitale, dalla data di apporto decorre un nuovo periodo autonomo di rilevazione; viene indicato il codice 14 "ALTRE ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA", da utilizzare per le rilevazioni rinviando, per esigenze tecnico organizzative,

l'individuazione di uno specifico codice al modello Unico 2017. Di fatto la circolare ribadisce che “per consentire l'attività di controllo, permane, comunque, l'onere per il contribuente di predisporre e conservare un apposito prospetto, da esibire o trasmettere su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, in cui sono specificati i dati delle singole attività finanziarie valorizzate in conformità ai criteri di valorizzazione delle attività contenuti nella circolare 38/2013”.

Inoltre, il Provvedimento attuativo del 18 dicembre 2013 Prot. 151663 stabilisce che il controvalore in euro degli investimenti e delle attività espressi in valuta da indicare nel nuovo quadro RW va calcolato, per tutti i dati in esso riportati, sulla base del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme dei Titoli I e II del TUIR. Non c'è più il cambio unico per RW stabilito annualmente con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che si usava anche per IVIE e IVAFE: questo è coerente con i periodi di possesso infraannuali. Dall'anno 2013 l'obbligo di compilazione del quadro RW è esteso al “**titolare effettivo**” nei casi in cui le attività estere, pur essendo intestate a società (di qualsiasi tipo) o ad entità giuridiche diverse dalle società (ad esempio, fondazioni o trust), siano riconducibili a persone fisiche, ad enti non commerciali o a società semplici ed equiparate, in qualità di “titolari effettivi” delle stesse. Va sottolineato che questo nuovo obbligo è innovativo rispetto a quello di indicare le attività possedute per tramite di interposta persona o di società fittiziamente interposte, obbligo che già esisteva e viene naturalmente confermato, sia per RW che per IVIE e IVAFE; per la definizione di titolare effettivo e per le esaurienti esemplificazioni si rimanda alla Circolare 38/2013 pag. 12 e seguenti.

L'obbligo dichiarativo in capo al “titolare effettivo” sussiste esclusivamente in caso di partecipazioni in società di diritto estero e non riguarda, invece, anche l'ipotesi di partecipazioni dirette in una o più società residenti che effettuano investimenti all'estero. Tuttavia bisogna considerare le partecipazioni in società residenti che detengano partecipazioni estere qualora, unitamente alla partecipazione diretta o indiretta del contribuente in società estere, concorrano ad integrare, in capo al contribuente, il requisito di “titolare effettivo” di investimenti esteri o di attività estere di natura finanziaria. In quest'ultimo caso, occorre indicare il valore complessivo della partecipazione nella società estera detenuta (direttamente e indirettamente) e la percentuale di partecipazione determinata tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo relativo alla partecipazione indiretta. Attenzione che le partecipazioni dei familiari del “titolare effettivo” si cumulano alle sue per le soglie di rilevanza.

Stabilito in questo modo il “titolare effettivo”, si entra in una

ulteriore e complessa distinzione introdotta dal provvedimento attuativo del 18 dicembre 2013 (non rintracciabile nel D.L. 167/90): se la partecipazione di cui si è titolari effettivi è detenuta in un paese non collaborativo (cioè un paese diverso da quelli indicati a pag. 18 della Circ. 38/2013, in mancanza di un D.M. che definisca i paesi White List), occorre indicare, in luogo del valore della partecipazione, il valore complessivo degli investimenti detenuti all'estero dalla società e delle attività estere di natura finanziaria intestati alla società, nonché la percentuale di partecipazione posseduta nella società stessa. Le partecipazioni in società estere quotate in mercati regolamentati vanno sempre valorizzate come partecipazioni, indipendentemente dalla quota di partecipazione, perché per loro non c'è titolare effettivo.

In caso di detenzione di attività estere per il tramite di entità giuridiche, diverse dalle società, quali fondazioni e di istituti giuridici quali i trust:

- se il contribuente non è titolare effettivo dell'entità o del trust, alla dichiarazione in RW provvede il trust;
- se il contribuente è titolare effettivo deve dichiarare il valore complessivo degli investimenti detenuti all'estero dall'entità e delle attività estere di natura finanziaria ad essa intestate, nonché la percentuale di patrimonio nell'entità stessa. In tale ipotesi rilevano, **in ogni caso**, sia gli investimenti e le attività estere detenuti da entità ed istituti giuridici residenti in Italia, sia quelli detenuti da entità ed istituti giuridici esteri, indipendentemente dallo Stato estero in cui sono costituiti. In sostanza, si applica l'approccio *look through* anche se il trust o la fondazione sono costituiti in un Paese collaborativo;
- nel caso di partecipazione ad un OICR di diritto italiano che effettua investimenti all'estero le partecipazioni in organismi costituiti in Italia che effettuano investimenti all'estero non concorrono al cumulo con la quota di partecipazione personale del contribuente per essere considerato titolare effettivo; inoltre, nel caso di OICR estero valgono le stesse norme per le società estere nel caso di titolarità effettiva;
- il contribuente che abbia sottoscritto una polizza con una compagnia di assicurazione estera in cui le attività sottostanti siano rappresentate da partecipazioni rilevanti in società residenti o localizzate in Paesi non collaborativi deve riportare nel quadro RW anche il valore complessivo degli investimenti e delle attività estere intestate alla società estera di cui il contribuente risulti "titolare effettivo" (cfr. esempio pag. 30 della Circ. 38/2013).

#### **Art. 5 - Sanzioni:**

- per gli intermediari la sanzione va dal 10% al 25% delle

somme non segnalate (contro il 25% precedente);

- per i contribuenti viene ora sanzionata la mancata indicazione nell'unica sezione rimasta del quadro RW con la sanzione amministrativa dal 3% al 15% degli importi non dichiarati, sanzione che viene raddoppiata (da 6 a 30%) se l'omissione riguarda attività detenute in paesi a fiscalità privilegiata di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001 (i decreti indicati nella norma sono gli stessi decreti riportati nell'art. 12 comma 2 D.L. 78/2009 che inasprisce il sistema sanzionatorio, considerando reddito gli investimenti e le attività estere di natura finanziaria detenuti in paesi a regime fiscale privilegiato e non indicati nel quadro RW);
- la presentazione del quadro RW entro 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale viene sanata con la sanzione fissa di 258 euro, ridotta a 1/8 se versata in ravvedimento operoso entro il medesimo termine.

**Art. da 5-quater a 5-septies** introducono la “collaborazione volontaria” per sanare le violazioni agli obblighi dichiarativi del quadro RW e delle imposte (introdotti dalla L. 15 dicembre 2014 n. 186).

#### **Favor rei: (C.M. 180 del 1998)**

Le nuove sanzioni decorrono dal 4 settembre 2013 e si applica il principio del favor rei (D.Lgs. 472/1997 art. 3, commi 2 e 3), così formulato:

*Comma 2:* salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile.

Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato -> Sezioni I e III RW

*Comma 3:* se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo -> Sezione II RW

Il principio del favor rei trova un limite soltanto nell'intervenuto pagamento della sanzione, giacché colui che ha pagato non può chiedere la restituzione, mentre, anche in presenza di provvedimento definitivo, non è possibile la riscossione delle somme (ancora) dovute”.

Quindi per le sanzioni irrogate per la mancata o insufficiente compilazione delle sezioni I e III del quadro RW può accadere che al 4 settembre 2013:

- a) la sanzione non è stata ancora irrogata;
- b) la sanzione è stata irrogata, ma l'obbligato non ha ancora pagato alcuna somma;
- c) l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione in dipendenza di un provvedimento non ancora definitivo;
- d) l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione a seguito di provvedimento definitivo.

Nel primo caso sub a) nessuna sanzione può essere irrogata; nel secondo caso sub b) nessuna somma può essere pretesa; nel terzo caso sub c) la somma versata va restituita; nel quarto caso sub d) la somma versata non può essere restituita.

Per le violazioni relative alla sezione II del quadro RW, essendo stata introdotta una sanzione più mite rispetto a quella in vigore al momento della violazione, può accadere che:

- a) la sanzione non è stata ancora irrogata;
- b) la sanzione è stata irrogata, ma il provvedimento non è ancora divenuto definitivo;
- c) la sanzione è stata irrogata con provvedimento divenuto definitivo.

Nel primo caso sub a) dovrà essere irrogata la sanzione più mite; nel secondo caso sub b) la misura della sanzione dovrà essere ridotta in conformità alla previsione più favorevole, con diritto alla restituzione di quanto eventualmente già pagato in eccedenza; nel terzo caso sub c) la sanzione irrogata secondo l'originaria previsione meno favorevole rimane dovuta (anche se non è stata ancora pagata). Non è più menzionata la confisca per equivalente ed è ammesso il ravvedimento operoso, come per il passato.

## 5.2 Soggetti obbligati

Sono obbligati alla compilazione del quadro RW se fiscalmente residenti in Italia:

- persone fisiche (anche imprenditori e professionisti);
- enti non commerciali (anche gli enti non commerciali con attività commerciale, le Casse di Previdenza dei professionisti e i trust, figura di diritto estero);
- società semplici e associazioni equiparate (società agricole e studi associati);
- la novità 2013: i Titolari effettivi (ampiamente esaminati nella Circ. 38/2013).

Tra i contribuenti obbligati sono compresi non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione (v. sentenze della Cassazione, Sezione tributaria, dell'11 giugno 2003, n. 9320 e del 21 luglio 2010, nn. 17051 e 17052). Conseguentemente, in caso di attività finanziarie o patrimoniali cointestate il modulo RW deve essere compilato da ogni intestatario con riferimento all'intero valore delle attività (e non limitatamente alla quota parte di propria competenza) qualora questi abbia la disponibilità piena delle stesse. È il caso, ad esempio, del conto corrente cointestato ad entrambi i coniugi. Analoghe conseguenze si determinano in caso di conto corrente estero o deposito titoli intestato ad un soggetto residente sul quale vi è la delega di firma di un altro soggetto residente per i prelievi e l'operatività; in tal caso, anche il delegato è tenuto alla compilazione del modulo RW per l'indicazione dell'intera consistenza del conto corrente o del deposito titoli detenuto all'estero: è necessario verificare che si tratti di una delega al prelievo e non soltanto di una mera delega ad operare per conto dell'intestatario. Tale norma non vale per l'Amministratore di una società la quale abbia un conto all'estero, il quale pertanto non è soggetto agli obblighi del monitoraggio (conferma risposta al quesito specifico di Telefisco 2011, ripreso nella Circ. 28 del 21 giugno 2010 par. 5.2).

Qualora sul bene sussistano più diritti reali, ad esempio, nuda proprietà e usufrutto, sono tenuti all'effettuazione di tale adempimento sia il titolare del diritto di usufrutto sia il titolare della nuda proprietà. Ciò in quanto sia la titolarità del diritto di usufrutto che della nuda proprietà sono in grado di generare redditi imponibili in Italia (cfr. risoluzione n. 142/E del 30 dicembre 2010): c'è differenza con IVIE che deve essere dichiarata e pagata dall'usufruttuario.

L'obbligo di compilazione del modulo RW sussiste non soltanto nel caso di possesso diretto delle attività da parte del contribuente, ma anche nel caso in cui le predette attività siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona. È il caso, ad esempio, di soggetti che abbiano l'effettiva disponibilità di attività finanziarie e patrimoniali "formalmente" intestate ad un trust (sia esso residente che non residente). Ogni qualvolta il trust sia un semplice schermo formale e la disponibilità dei beni che ne costituiscono il patrimonio sia da attribuire ad altri soggetti, disponenti o beneficiari del trust, lo stesso deve essere considerato come un soggetto meramente interposto ed il patrimonio (nonché i redditi da questo prodotti) deve essere ricondotto ai soggetti che ne hanno l'effettiva disponibilità. Al fine di individuare i casi in cui il trust deve essere considerato interposto si può fare riferimento alle fattispecie esemplificative indicate nella circolare 43/E del 10 ottobre 2009, paragrafo 1 (Circ. 49/2009 pag. 6). Come detto sopra l'interposizione fittizia è diversa dalla titolarità effettiva, che pone obblighi differenti e

va attentamente verificato il caso concreto per individuare la fattispecie appropriata.

## 5.2.1 La residenza fiscale

L'obbligo di compilazione del quadro RW riguarda i soggetti fiscalmente residenti in Italia ed è quindi di particolare importanza approfondire il concetto di residenza fiscale.

Per le società semplici, le associazioni e gli enti non commerciali, gli articoli 5, comma 3, lettera d), e 73, comma 3, del TUIR stabiliscono che si considerano residenti i soggetti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Per le persone fisiche occorre riferirsi all'art. 2, comma 2, TUIR: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta:

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- hanno nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del codice civile;
- la residenza ai sensi del codice civile."

**N.B.** È sufficiente che sussista uno solo dei requisiti previsti dalla norma affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente.

### Periodo d'imposta

Per le persone fisiche, il periodo di imposta coincide con l'anno solare.

Se un soggetto ha fissato la dimora abituale, il domicilio o la residenza anagrafica in Italia per oltre 12 mesi a cavallo di due anni solari, potrebbe non essere considerato residente, fiscalmente, in Italia, non avendo maturato in alcun dei due anni il requisito temporale della "maggioranza del periodo d'imposta".

Maggioranza del periodo d'imposta: 183 giorni nell'arco di un anno solare (1/1 - 31/12).

L'iscrizione all'AIRE ("Anagrafe dei Cittadini Italiani Residenti all'Estero") non è sufficiente a provare la residenza all'estero se in Italia si trova:

- a) la residenza (art. 43, comma 2, c.c.): è "il luogo in cui la persona ha la dimora abituale";
- b) il domicilio: è il "luogo nel quale la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi".

Si ha l'inversione dell'onere della prova per i soggetti che hanno

trasferito la residenza in Paesi Black List.

In base all'art. 2, comma 2-bis, TUIR: "Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministero delle Finanze..." (D.M. 4 maggio 1999).

## **Le convenzioni contro le doppie imposizioni** **Soluzione dei casi di doppia residenza fiscale**

Articolo 4, modello OCSE

In caso di doppia residenza fiscale di una persona fisica la convenzione prevede le cosiddetto *tie break rules* (alcuni test in successione progressiva che consentono di stabilire in quale Stato il soggetto deve considerarsi residente).

Pertanto, la persona si considera "residente" (fiscalmente):

- a) nello Stato in cui dispone di un'abitazione permanente. La residenza coincide con il luogo in cui l'individuo possiede un'abitazione permanente. L'abitazione può essere posseduta a qualsiasi titolo (in proprietà, in affitto, anche ammobiliata) purché il soggetto l'abbia a disposizione continuamente e non occasionalmente allo scopo di un soggiorno di breve durata (per viaggi di svago, d'affari, di cultura, o per la frequentazione di corsi scolastici, ecc.). Secondo il Commentario, non deve essere considerata, ad esempio, abitazione permanente tenuta a disposizione quella posseduta da un soggetto che al momento di emigrare abbia messo in vendita la propria casa senza essere ancora riuscito a trovare un acquirente. Inoltre, una casa data in affitto non può essere considerata a disposizione del contribuente anche se egli ne è proprietario. Anche la casa di un familiare che tenga permanentemente a disposizione del contribuente una stanza per i suoi soggiorni nello Stato può essere considerata "abitazione permanente tenuta a disposizione";
- b) se ha un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, si considera residente in quello in cui le sue relazioni personali ed economiche sono più strette. È il luogo in cui la persona ha il "centro degli interessi vitali". Si avrà riguardo alle sue relazioni familiari e sociali, alla sua occupazione, alle sue attività politiche, culturali o di altro genere, alla sede di affari o a quella dalla quale amministra le sue proprietà. Tutte queste circostanze debbono essere esaminate nella loro globalità. Il Commentario precisa che, a titolo esemplificativo, se una persona che ha un'abitazione in uno Stato ne acquista una seconda in un altro Stato, pur mantenendo la prima, il fatto che abbia mantenuto la prima dimora nello Stato nel quale ha sempre vissuto e ha lavorato e ha la sua famiglia e le sue proprietà può, con altri elementi, dimostrare che ha mantenuto il centro degli interessi vitali nel primo Stato;

- c) se non si può individuare lo Stato in cui la persona ha il centro degli interessi vitali, lo si considera residente in quello in cui “soggiorna abitualmente”. Il criterio è sussidiario rispetto ai precedenti e può essere utilizzato quando non si può determinare lo Stato contraente nel quale la persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se essa non ha un’abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti. Il confronto deve avvenire su una durata sufficientemente ampia da consentire di individuare gli intervalli di tempo nei quali si verificano i soggiorni negli Stati considerati;
- d) se soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, lo si considera residente nello Stato di cui ha la cittadinanza;
- e) in caso di doppia cittadinanza: accordo fra le autorità competenti.

Una persona fisica fiscalmente residente in Italia è tassata in Italia per i redditi ovunque prodotti (cd. *worldwide principle*).

## 5.3 Gli esoneri

### Esoneri oggettivi (Art. 4 D.L. 167/1990)

Sulla base di quanto previsto dall’articolo 4, comma 3, del D.L. n. 167 del 1990 come modificato dalla Legge Europea e in vigore dal 4 settembre 2013, gli obblighi di comunicazione non sussistono per le attività estere finanziarie o patrimoniali (nozione più ampia rispetto alla precedente) affidate in gestione o in amministrazione ad intermediari residenti, per i contratti conclusi attraverso il loro intervento, nonché per i depositi e conti correnti, a condizione che i redditi derivanti da tali attività siano riscossi attraverso l’intervento degli intermediari stessi. In sostanza, sono previste quattro distinte fattispecie di esonero:

- per le attività finanziarie affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari finanziari residenti, anche se non è stata esercitata l’opzione per l’applicazione dei regimi del risparmio amministrato o gestito di cui agli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461;
- per i contratti produttivi di redditi di natura finanziaria conclusi attraverso l’intervento degli intermediari finanziari residenti in qualità di controparti ovvero come mandatari di una delle controparti contrattuali;
- per le attività finanziarie e patrimoniali i cui redditi siano riscossi attraverso l’intervento degli intermediari.

Tale valore è aumentato a 15.000 euro dal 2015; segnale che nelle Istruzioni al quadro RW in Unico 2016 viene indicato ancora il valore di 10.000 euro. In tutti e tre casi l’esonero dagli obblighi di monitoraggio compete a condizione che i redditi

di natura finanziaria e patrimoniale siano stati assoggettati a tassazione mediante l'applicazione dell'imposta sostitutiva nell'ambito dei regimi del risparmio amministrato o gestito di cui agli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, delle imposte sostitutive o delle ritenute a titolo d'imposta o d'acconto sulla base delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 600 del 1973 o in altre disposizioni (ad esempio, articolo 27, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 relativo agli utili esteri, articolo 2 del decreto legislativo n. 239 del 1996 per le obbligazioni emesse da soggetti non residenti, articolo 10-ter della legge n. 77 del 1983 per gli organismi collettivo del risparmio in valori mobiliari di diritto estero, ecc.).

Rimangono fermi i chiarimenti forniti nelle risoluzioni n. 61/E del 31 maggio 2011 e n. 23/E dell'8 marzo 2012 con riferimento alle condizioni necessarie per usufruire dell'esonero dal monitoraggio per le attività affidate in amministrazione a società fiduciarie residenti.

Come già precisato nella circolare n. 41/E del 31 ottobre 2012, l'esonero dalla compilazione del quadro RW è previsto anche nel caso di applicazione opzionale dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 26-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 da parte delle imprese di assicurazione estere.

Il medesimo regime di esonero può essere riferito anche alle azioni assegnate per effetto di piani di stock option qualora le azioni siano affidate in custodia, amministrazione o gestione ad un intermediario finanziario residente. Tale esonero può applicarsi anche con riguardo ai diritti di opzione dal momento in cui sono esercitabili, qualora questi possano formare oggetto dei predetti rapporti con l'intermediario (come avviene nel caso in cui i diritti sono cedibili).

Si ricorda, inoltre, che non sono oggetto di monitoraggio fiscale le somme versate per obbligo di legge a forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero, quali ad esempio il cosiddetto "secondo pilastro svizzero", trattandosi di forme di previdenza obbligatoria seppure complementare.

Analogo trattamento di esonero deve ritenersi applicabile alle forme di previdenza complementare estere obbligatorie per effetto di contratti collettivi nazionali (ad esclusione quindi di quelle derivanti da accordi individuali).

Da ultimo la Legge 28/03/2014 n. 50, conversione in legge del D.L. 4/2014, modifica art. 4 comma 3 del D.L. 167/1990, esonera dall'indicazione in RW i conti correnti costituiti all'estero che non abbiano raggiunto nel corso del periodo d'imposta il valore massimo complessivo di 10.000 euro. Tale valore è aumentato a 15.000 euro dal 2015; segnalo che nelle Istruzioni al quadro RW in Unico 2016 viene indicato ancora il valore di 10.000 euro. Sino all'anno 2012 era previsto l'esonero dalla compilazione del quadro RW per le attività (di ogni tipo) in carico al 31/12 per un importo complessivamente inferiore o uguale a 10.000 euro (o

12.500 euro sino al 2006).

### **Esoneri soggettivi**

Come riaffermato da ultimo dalla Circ. 38 e in linea con le indicazioni degli scorsi anni sono esonerati da RW:

- gli enti commerciali;
- le società, siano esse società di persone (S.a.s., S.n.c., società di fatto) o società di capitali (S.p.A., S.a.p.a., società cooperative), ad eccezione delle società semplici;
- enti pubblici e agli altri soggetti indicati nell'articolo 74, comma 1, del TUIR.

**Attenzione:** gli enti di previdenza obbligatoria privati (Casse professionali) istituiti nelle forme di associazione o fondazione non rientrano tra gli enti pubblici e, pertanto, sono obbligati agli adempimenti del monitoraggio (cfr. Corte di Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 17961 del 24 luglio 2013):

- gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) istituiti in Italia, nonostante essi siano inclusi tra gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, sono esonerati in quanto i redditi da loro prodotti sono esenti da imposte sempreché siano soggetti a vigilanza prudenziale. L'esonero si estende anche ai fondi immobiliari soggetti al regime fiscale di non imponibilità previsto dall'articolo 6 del D.L. 25 settembre 2001, n. 351, nonché per le forme pensionistiche complementari soggette al regime fiscale sostitutivo di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252.

L'articolo 38, comma 13, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica, ha introdotto ulteriori deroghe agli obblighi relativi al monitoraggio fiscale.

In particolare, e con effetto dal periodo di imposta 2009, tale disposizione ha del tutto esonerato dall'obbligo di compilazione del modulo RW, non soltanto con riferimento al conto corrente di appoggio dello stipendio ma anche relativamente a tutte le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero:

- le persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale;
- le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia (ad esempio, ONU, NATO, Unione Europea, OCSE) la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dall'articolo 2 del TUIR, in base ad

accordi internazionali ratificati;

- sono inoltre esonerati i frontalieri, cioè i soggetti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera e in Paesi limitrofi. In tal caso, l'esonero si applica limitatamente alle attività di natura finanziaria e patrimoniale detenute nel Paese in cui viene svolta l'attività lavorativa.

Nel rinnovato D.L. 167 l'obbligo di monitoraggio non è più dipendente dalla sussistenza all'estero degli investimenti e dalla detenzione delle attività estere di natura finanziaria ad una specifica data (finora 31 dicembre del periodo d'imposta). Pertanto, l'esonero previsto per tale categoria di soggetti deve essere riconosciuto soltanto qualora l'attività lavorativa all'estero sia stata svolta in via continuativa per la maggior parte del periodo d'imposta e a condizione che il lavoratore al rientro in Italia abbia qui trasferito le attività detenute all'estero. In sostanza, ai fini dell'esonero dagli obblighi di monitoraggio, occorre verificare che la condizione di lavoratore all'estero sia stata realizzata per un numero complessivo di giorni maggiore a 183 nell'arco dell'anno, anche se non continuativi.

Un altro esonero "temporaneo" riguarda coloro che hanno fatto lo scudo: relativamente alle attività oggetto di rimpatrio e di regolarizzazione, i contribuenti che abbiano presentato la dichiarazione riservata sono esonerati dall'obbligo di indicare le medesime attività nella dichiarazione dei redditi (modulo RW) relativa al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione riservata, nonché per quello precedente. Pertanto, per la dichiarazione riservata presentata all'intermediario nel 2010 (tra il 1° gennaio e il 30 aprile 2010), con riferimento alle attività rimpatriate e/o regolarizzate non deve essere compilato il modulo RW relativo alla dichiarazione dei redditi per l'anno 2009 né quello relativo alla dichiarazione dei redditi per l'anno 2010. Si ricorda che per le attività oggetto di regolarizzazione l'esonero della compilazione del modulo RW non è definitivo in quanto, permanendo all'estero, le stesse rimangono assoggettate agli obblighi dichiarativi connessi al monitoraggio fiscale.

Dal 2014 l'articolo 7 Legge Europea 2013 bis (Legge 30/10/2014 n. 161, G.U. 10/11/2014) ha stabilito che i contribuenti fiscalmente residenti in un paese UE o SEE, che producono la maggior parte (almeno 75%) del loro reddito in Italia sono soggetti alle stesse regole fiscali dei contribuenti italiani: in relazione alla compilazione del quadro RW, essendo fiscalmente residenti in altri paesi, tale compilazione sembra NON dovuta, e una precisazione dell'Agenzia sarebbe opportuna.

## 5.4 Cosa e come dichiarare

### **Gli investimenti patrimoniali**

Gli investimenti sono i beni patrimoniali collocati all'estero indipendentemente dalla effettiva produzione in Italia di redditi di fonte estera imponibili nel periodo d'imposta.

Queste attività vanno sempre indicate in RW in quando potenzialmente produttive di redditi di fonte estera imponibili in Italia.

A titolo esemplificativo, devono essere indicati nel modulo RW gli immobili situati all'estero o i diritti reali immobiliari o quote di essi (ad esempio, comproprietà o multiproprietà), gli oggetti preziosi e le opere d'arte che si trovano fuori del territorio dello Stato (compresi quelli custoditi in cassette di sicurezza), le imbarcazioni o le navi da diporto o altri beni mobili detenuti e/o iscritti nei pubblici registri esteri, nonché quelli che pur non essendo iscritti nei predetti registri avrebbero i requisiti per essere iscritti in Italia.

Devono essere indicati anche gli immobili ubicati in Italia posseduti per il tramite di un soggetto interposto residente all'estero.

### **Le attività estere di natura finanziaria**

Le attività estere di natura finanziaria sono quelle attività da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera, attività i cui redditi sono corrisposti da soggetti non residenti, tra cui, partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti (ad esempio, società estere, entità giuridiche quali fondazioni estere e trust esteri), obbligazioni estere e titoli similari, titoli pubblici italiani e titoli equiparati emessi all'estero, titoli non rappresentativi di merce e certificati di massa emessi da non residenti (comprese le quote di OICR esteri), valute estere, depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero indipendentemente dalle modalità di alimentazione (ad esempio, accrediti di stipendi, di pensione o di compensi):

- contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti, tra cui, finanziamenti, riporti, pronti contro termine e prestito titoli, nonché polizze di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione stipulate con compagnie di assicurazione estere;
- contratti derivati e altri rapporti finanziari stipulati al di fuori del territorio dello Stato;
- metalli preziosi allo stato grezzo o monetato detenuti all'estero;
- diritti all'acquisto o alla sottoscrizione di azioni estere o strumenti finanziari assimilati;

- forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero.

Devono essere indicate nel quadro RW anche le attività finanziarie italiane detenute all'estero - ad esempio, i titoli pubblici ed equiparati emessi in Italia, le partecipazioni in soggetti residenti ed altri strumenti finanziari emessi da soggetti residenti - in quanto suscettibili di produrre redditi diversi di natura finanziaria derivanti da attività detenute all'estero. Si ricorda che con la circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002 (risposta 1.28) e la già citata risoluzione n. 134/E del 2002 sono state considerate "detenute all'estero" anche le attività finanziarie italiane detenute per il tramite di fiduciarie estere o soggetti esteri interposti.

Vanno altresì riportate le attività e gli investimenti detenuti all'estero per il tramite di soggetti localizzati in Paesi diversi da quelli collaborativi nonché in entità giuridiche italiane o estere, diverse dalle società, qualora il contribuente risulti essere "titolare effettivo" delle predette attività e investimenti nell'accezione contenuta nella normativa sull'antiriciclaggio di cui si è precedentemente trattato. Le attività finanziarie detenute all'estero vanno indicate nel quadro RW anche se immesse in cassette di sicurezza. Inoltre, sono soggette al medesimo obbligo anche le attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti. Per quanto riguarda, invece, le forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero, va indicata la posizione individuale maturata nel periodo d'imposta come risultante dalla documentazione rilasciata dal fondo.

### **Presunzione di fruttuosità**

La nuova formulazione dell'articolo 6 del D.L. n. 167 del 1990 ha, infatti, ribadito che le attività finanziarie si presumono fruttifere in misura pari al tasso ufficiale di riferimento vigente in Italia nel relativo periodo d'imposta.

Viene inoltre confermato che, qualora l'attività non abbia prodotto redditi nel periodo d'imposta, il contribuente deve specificare in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi che si tratta di redditi la cui percezione avverrà in un successivo periodo d'imposta.

È stato altresì prevista la possibilità di indicare nella medesima sede che determinate attività non sono fruttifere. Si ricorda che la presunzione di fruttuosità è una presunzione relativa dal momento che può essere opposta prova contraria da parte del contribuente. Pertanto, fermi restando gli obblighi di monitoraggio e di compilazione del quadro RW, qualora sulla base della legislazione o della prassi vigente in taluni Paesi le attività finanziarie non abbiano prodotto redditi nel periodo d'imposta o siano infruttifere, sarà opportuno che gli interessati

acquisiscano dagli intermediari esteri documenti o attestazioni da cui risulti tale circostanza per giustificare, in caso di successivo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, la mancata compilazione del relativo quadro reddituale. Restano comunque impregiudicati gli ordinari poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, compresa l'applicazione dell'articolo 12 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni, che prevede una presunzione relativa in base alla quale si considerano costituite con redditi sottratti a tassazione le attività detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, indicati nel decreto del Ministro delle Finanze 4 maggio 1999 e nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 21 novembre 2001, senza tener conto delle limitazioni ivi previste.

### **Come dichiarare**

Nel quadro RW devono essere riportate le consistenze degli investimenti e delle attività valorizzate all'inizio di ciascun periodo d'imposta ovvero al primo giorno di detenzione (di seguito, "valore iniziale") e al termine dello stesso ovvero al termine del periodo di detenzione nello stesso (di seguito, "valore finale"), nonché il periodo di possesso.

Poiché dal 2013 bisogna rifarsi alle norme IVIE e IVAFE si riporta di seguito una sintetica descrizione di queste due imposte di tipo patrimoniale, con la precisazione che ai criteri IVIE/IVAFAE dovranno attenersi anche le società semplici e gli enti non commerciali destinatari degli obblighi di monitoraggio, anche se non assoggettati ad IVIE ed IVAFAE.

## **5.5 IVIE e IVAFAE**

### **Riferimenti normativi per IVIE e IVAFAE**

D.L. 201/2211 - Art. 19 c. da 13 a 17 (decreto Monti o salva Italia).

Modifiche con D.L. 2/3/2012, n. 16, art. 8 co.16-17.

Modifiche con legge di conversione 26/4/2012, n. 44.

Prov. attuativo 5/6/2012 - Prot. n. 2012/72442.

Modifiche. con Legge di stabilità per il 2013 (Legge 228/2012 art.1 c. 518).

Modifiche con Legge Europea bis 2013, n.161 del 30/10/2014.

### **Circolari esplicative**

Circolare 28 del 2 luglio 2012.

Circolare 1 del 15 febbraio 2013.

Circolare 5 dell'11 marzo 2013.

Circolare 12 del 3 maggio 2013.

Circolare 13 del 9 maggio 2013.

## 5.5.1 IVIE

D.L. 201/2011 art. 19 commi 13-17 introduce IVIE in correlazione all'IMU sugli immobili all'estero. Le modifiche del 2012 e del 2013 sono motivate dai rilievi formulati dalla Commissione Europea, Direzione generale - fiscalità e unione doganale, nell'ambito del progetto "Eu Pilot" che dal 2008 controlla la corretta applicazione del diritto comunitario da parte degli Stati membri, e in concreto con 'apertura del caso 3506/12/TAXUD.

### **Decorrenza imposta: dal 2012 (2011 solo acconto)**

I versamenti eseguiti nel 2012 sono acconti per l'anno 2012. Immobile adibito (da chiunque) ad abitazione principale e pertinenze: aliquota 0,4%.

Abitazione principale e pertinenze + immobili non locati: non applicabile l'art. 70 c. 2 TUIR (tassazione reddito fondiario).

Modalità di pagamento: acconto e saldo (= IRPEF). Attenzione agli immobili comprati in corso d'anno, perché vanno ricompresi negli acconti dell'anno stesso, in analogia con IMU.

**Soggetti passivi IVIE:** solo persone fisiche fiscalmente residenti in Italia (non sono soggetti IVIE/IVAFE le società semplici e gli enti non commerciali, che pure sono soggetti agli obblighi di monitoraggio):

- a) il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali per natura o per destinazione destinati ad attività di impresa o di lavoro autonomo; il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi (e non il titolare della nuda proprietà);
- b) il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- c) il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Se gli immobili sono detenuti in comunione l'imposta è dovuta da ciascun soggetto partecipante alla comunione con riferimento al valore relativo alla propria quota.

L'imposta trova applicazione nel caso in cui gli immobili siano detenuti direttamente dai soggetti sopra elencati o siano detenuti per il tramite una società fiduciaria nonché nei casi in cui detti beni siano formalmente intestati ad entità giuridiche (ad esempio società, fondazioni, o trust) che agiscono quali persone interposte mentre l'effettiva disponibilità degli immobili è da attribuire a persone fisiche residenti.

Come precisato nella Circ. 04/12/2001, n. 99/E, relativamente alla nozione di "interposta persona", la questione non può

essere risolta in modo generalizzato, essendo direttamente connessa alle caratteristiche e alle modalità organizzative del soggetto interposto. In tali casi, lo stesso deve essere considerato come un soggetto meramente interposto ed il patrimonio, nonché i redditi da questo prodotti, devono essere ricondotti ai soggetti che ne hanno l'effettiva disponibilità. Al fine di individuare tali fattispecie si rinvia alle circolari n. 43/E del 10/10/2009, paragrafo 1, e n. 61/E del 27/12/2010.

### **Oggetto dell'IVIE**

Immobili situati all'estero e posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale, a qualunque uso essi siano destinati.

Sono inclusi anche gli immobili «scudati» sia mediante la procedura della regolarizzazione sia del rimpatrio giuridico.

L'imposta è dovuta nella misura dello 0,76% in proporzione alla quota di titolarità del diritto di proprietà o altro diritto reale e ai mesi dell'anno nei quali si è avuto tale diritto (> 15 gg = mese intero).

### **Base Imponibile IVIE: regola generale**

Il valore dell'immobile è costituito, nella generalità dei casi, dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti da cui risulta il costo complessivamente sostenuto per l'acquisto di diritti reali diversi dalla proprietà.

Qualora la valorizzazione dei diritti reali diversi dalla proprietà (ad esempio l'usufrutto) non sia rilevabile da un contratto, essa si assume secondo i criteri dettati dalla legislazione del Paese in cui l'immobile è situato.

Nel caso in cui l'immobile sia stato costruito, si fa riferimento al costo di costruzione sostenuto dal proprietario e risultante dalla relativa documentazione. In mancanza di tali valori o in mancanza della relativa documentazione si assume il valore di mercato rilevabile al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui è situato l'immobile. Qualora l'immobile non sia più posseduto alla data del 31 dicembre dell'anno si deve fare riferimento al valore dell'immobile rilevato al termine del periodo di detenzione (valore di mercato, da listini e rilevazioni degli organi locali).

Per gli immobili in successione o donazione, il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe. In mancanza, si assume il costo di acquisto o di costruzione sostenuto dal de cuius o dal donante come risultante dalla relativa documentazione; in assenza di tale documentazione si assume il valore di mercato come sopra determinato.

### **Regola particolare: immobili in UE o SEE**

Il valore da utilizzare al fine della determinazione dell'imposta è prioritariamente quello catastale, come determinato e rivalutato

nel Paese in cui l'immobile è situato ai fini dell'assolvimento di imposte di natura reddituale o patrimoniale ovvero di altre imposte determinate sulla base del valore degli immobili, anche se gli immobili sono pervenuti per successione o donazione. Nel caso in cui ad uno stesso immobile siano attribuibili diversi valori catastali ai fini delle imposte reddituali e delle imposte patrimoniali, deve essere preso in considerazione il valore catastale utilizzabile ai fini delle imposte patrimoniali, comprese quelle di competenza di enti locali e territoriali. In mancanza del valore catastale come sopra definito, si deve fare riferimento al costo risultante dall'atto di acquisto e, in assenza, al valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile. Per evitare disparità di trattamento tra contribuenti che hanno acquisito l'immobile in epoche diverse, qualora la legislazione estera preveda un valore espressivo del reddito medio ordinario e non vi siano meccanismi di rivalutazione analoghi a quelli della legislazione italiana, può essere assunto come base imponibile dell'IVIE il valore dell'immobile che risulta dall'applicazione al predetto reddito medio ordinario dei coefficienti stabiliti ai fini dell'IMU (cfr. tabella 2 allegata alla Circ. 28/2012). In questa ipotesi, il reddito medio ordinario è assunto tenendo conto di eventuali rettifiche previste dalla legislazione locale.

### **Calcolo IVIE**

Aliquota 0,76% con franchigia sino a 200 euro di imposta (imponibile di 26.381 euro, senza tener conto delle detrazioni per credito d'imposta).

È dovuta tuttavia la compilazione del rigo RW anche se il valore dell'immobile determinato con i criteri IVIE è inferiore a tale importo, e per la conversione degli importi in valuta diversa dall'euro dall'anno 2013, il Provvedimento attuativo del nuovo quadro RW del 18 dicembre 2013 Prot.151663 stabilisce che "il controvalore in euro degli investimenti e delle attività espressi in valuta da indicare nel nuovo quadro RW va calcolato, per tutti i dati in esso riportati, sulla base del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme dei Titoli I e II del TUIR."

Dall'imposta si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'importo dell'eventuale imposta patrimoniale effettivamente versata (Circ. 28/2012, pag. 12) nell'anno di riferimento nello Stato estero in cui è situato l'immobile e ad esso relativa. In sostanza, dall'IVIE dovuta per il 2013 si scomputa l'imposta patrimoniale pagata all'estero nel medesimo anno (cfr. colonna 3 Tab. 1 Circ. 28/2012). La detrazione vale per tutto il mondo.

Alternativa IVIE IRPEF Circ. 12 del 3 maggio 2013, ribadita da Circ. 13/2013 hanno correttamente interpretato l'entrata in vigore del comma 15-ter dell'art. 19 dal periodo di imposta 2012

(anno solare) per ragioni di omogeneità con IMU: quindi IRPEF non si applica per gli immobili all'estero adibiti ad abitazione principale dai soggetti residenti nel territorio dello Stato, in forza delle regole ordinarie, ed anche per gli immobili non locati per i quali è dovuta IVIE. Per gli immobili soggetti all'IVIE non deve essere pertanto compilato il quadro RL di UNICO PF o quadro D mod. 730.

Attenzione: nel caso in cui l'immobile sia locato solo per una parte dell'anno le disposizioni del citato art. 70 del TUIR si applicano alla parte del periodo di imposta in cui verifica tale circostanza (cfr. Circ. n. 5/E dell'11/03/2013). Va infatti ricordato che i redditi di beni immobili situati fuori dal territorio nazionale costituiscono redditi diversi ai sensi dell'art. 67, c.

1, lett. f), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Tale normativa stabilisce che i redditi dei terreni e dei fabbricati ubicati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche e degli enti non commerciali residenti in misura pari all'ammontare netto derivante dalla valutazione effettuata nello Stato estero nello stesso periodo d'imposta. Quindi, il valore imponibile definito secondo le regole vigenti nello Stato estero costituisce il parametro di riferimento per la tassazione ai fini delle imposte sui redditi in Italia.

Vi sono pochi paesi come la Svizzera, Olanda, Lussemburgo, Spagna in cui vi è una tassazione su base forfettaria di un reddito figurativo (simile alle nostre rendite catastali) in forza del possesso dell'immobile, anche se non locato; dal 2012 si ha alternativa con IVIE. Nella maggioranza degli altri paesi, es. Francia, Regno Unito, Stati Uniti, Austria, la tassazione avviene sul reddito effettivamente percepito, da locazione, mentre non vi è alcuna tassazione sul semplice possesso dell'immobile.

Se l'immobile è locato, viene tassato in Italia in misura pari all'importo percepito nel periodo d'imposta, al netto di una somma pari al 15% dei canoni percepiti a titolo di deduzione forfettaria delle spese (art. 70, c. 2, TUIR). Tuttavia, se il reddito è tassato anche nel paese estero bisogna dichiarare in Italia l'intero ammontare percepito, fermo restando che per le imposte pagate all'estero il contribuente conserva il diritto di usufruire del credito d'imposta secondo i criteri stabiliti dall'art. 165 del TUIR, indipendentemente dalle modalità di computo del reddito di fonte estera. Da considerare la Ris. DRE Lombardia Prot. 12115 del 15/02/2010, per la quale il reddito degli immobili tassati all'estero va indicato al netto delle spese ivi sostenute.

## **Esempi**

### **Possesso di immobile in Svizzera, a disposizione**

Nel periodo di imposta 2011 andavano compilati:

- Quadro RW sez. II, valore pari al costo di acquisto in CHF valorizzato ogni anno al cambio del provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate;

- Quadro RL rigo 12, imponibile ai fini dell'imposta sul reddito federale valorizzato al cambio di dicembre contenuto nel Provvedimento di accertamento dei cambi di dicembre del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con credito imposta per imposta federale diretta pagata in via definitiva in quadro CR;
- Quadro RM sez. XV: valore costo acquisto con cambio RW, deducendo »Imposta sulla sostanza delle Persone Fisiche« e se prevista nel Cantone «Imposta Immobiliare» pagata.

Nel periodo di imposta 2012, restano quadro RW e quadro RM sez XV-A, ma non si compila più il Quadro RL in forza dell'alternativa IRPEF-IVIE: Circ. 12 del 3 maggio 2013, ribadita da Circ. 13/2013 ha correttamente interpretato l'entrata in vigore del comma 15-ter dell'art. 19 D.L. 201/2011, modif. da Legge 228/2012, dal periodo di imposta 2012 (anno solare), per ragioni di omogeneità con IMU: quindi non è dovuta IRPEF per gli immobili non locati per i quali è dovuta IVIE.

Dal periodo di imposta 2013 si compila il nuovo quadro RW ai fini del monitoraggio e ai fini IVIE, con le detrazioni spettanti e non si compila più il quadro RL.

### **Possesso immobile in Francia, locato:**

Dal 2010 l'immobile va indicato in RW al valore imponibile ai fini IVIE con rilevazione del reddito da locazione nel quadro RL, al netto spese sostenute (Risoluzione DRE Lombardia del 2010 citata) e con credito di imposta per le imposte pagate in Francia.

## **5.5.2 IVAFE**

È il corrispondente estero dell'imposta di bollo di cui all'articolo 13 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642. IVAFE è dovuta, a prescindere dalla circostanza che il soggetto emittente o la controparte siano residenti o meno, nei casi in cui le attività si considerano detenute all'estero. Si considerano come attività detenute all'estero anche le attività finanziarie detenute, ad esempio, in cassette di sicurezza all'estero o tramite intermediari non residenti. IVAFE è dovuta in proporzione alla quota di possesso e al periodo di detenzione.

### **Soggetti obbligati**

Le persone fisiche residenti (vedi IVIE) sono assoggettate all'IVAFAFE se detengono all'estero attività finanziarie a titolo di proprietà o di altro diritto reale, e indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e quindi anche se pervengono da eredità o donazioni.

Ai fini dell'individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione dell'imposta in esame nel caso di interposizione o di intestazione formale a società ed altre entità giuridiche si

rinvia a quanto detto per IVIE.

Rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione dell'IVAFE anche i contribuenti che prestano la propria attività lavorativa all'estero in via continuativa per i quali la residenza fiscale in Italia è determinata ex lege, in forza di presunzione legale che prescinde dalla ricorrenza o meno dei requisiti richiesti dall'articolo 2 del TUIR, per i quali non vi è obbligo di compilazione di RW.

### **Oggetto IVAFE**

Articolo 9 Legge Europea 2013 bis Legge 30/10/2014 n. 161, G.U. 10/11/2014 ha introdotto modifiche alla disciplina dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, per evitare l'avvio di una procedura di infrazione comunitaria da parte dell'Unione Europea a seguito del Caso EU Pilot 5095/13/TAX U, che segnalava disparità tra l'applicazione del Bollo Monti per le attività detenute in Italia e dell'IVAFE per attività detenute all'estero. In pratica dal periodo di imposta 2014 IVAFE si applica sui prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio detenuti all'estero e non più sulle attività finanziarie detenute all'estero e indicate nella Circolare 28/2012; è importante e necessario a mio parere un intervento dell'Agenzia delle Entrate per chiarire l'ambito di applicazione della nuova IVAFE che ad esempio dal 2014 non si applicherà più all'oro e alle partecipazioni estere non depositate presso intermediari esteri o non rappresentate da azioni, come le quote di S.r.l.; anche i finanziamenti da soci, secondo una lettura coerente delle osservazioni dell'Unione Europea, ritengo siano fuori dal campo di applicazione dell'IVAFE. Chiarimenti ufficiali sono anche urgenti per sapere come comportarsi con gli acconti per il 2014 versati e non dovuti, poiché la norma è entrata in vigore a ridosso della scadenza per il versamento del 2° acconto 2014, e per eventuali richieste di rimborso di imposte non dovute.

Quindi cambiano le fattispecie imponibili dell'IVAFE, prima coincidenti con quelle da dichiarare nel quadro RW, e infatti nei quadri RW per il 2014 e per il 2015 è presente la nuova casella di colonna 20, che va barrata nel caso in cui il contribuente adempia ai soli obblighi del monitoraggio fiscale ma non sia tenuto al pagamento dell'IVAFE o dell'IVIE.

Restano comunque escluse da IVAFE:

- stock option non cedibili, anche se già trascorso il vesting period polizze assicurazioni con opzione per applicazione imposta sostitutiva sui redditi;
- forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero.

IVAFE non è dovuta altresì sulle attività finanziarie oggetto:

- di un contratto di amministrazione con una società fiduciaria residente;
- di un contratto di custodia, amministrazione o gestione con soggetti intermediari residenti, in quanto su tali attività viene applicata l'imposta di bollo.

### **Base imponibile**

Attività quotate: valore di mercato alla fine di ciascun anno solare nel luogo in cui sono detenute.

Attività non quotate: valore nominale o, in mancanza, valore di rimborso:

- nell'ipotesi in cui manchi sia il valore nominale sia il valore di rimborso la base imponibile è costituita dal valore di acquisto dei titoli. Per le attività in valute estere si applicano i cambi medi mensili come per RW e IVIE.

L'imposta è dovuta nella misura del:

- 1 per mille per il 2011 e il 2012;
- 1,5 per mille per il 2013. A differenza dell'IVIE, non è prevista alcuna soglia di esenzione per il versamento dell'IVAFE (solo deve esser maggiore di 12 euro, come per tutte le imposte);
- 2 per mille dal 2014.

L'imposta è dovuta in proporzione ai giorni di detenzione e alla quota di possesso in caso di attività finanziarie cointestate.

Conti correnti e libretti di risparmio ovunque detenuti: l'imposta è stabilita in misura fissa pari a euro 34,20 e si applicata a ciascun conto corrente o libretto di risparmio detenuti all'estero dal contribuente.

L'imposta in misura fissa non è dovuta qualora il valore medio di giacenza annuo risultante dagli estratti conto e dai libretti sia non superiore a complessivi euro 5.000, presso lo stesso intermediario.

Se il conto corrente ha una giacenza media annuale di valore negativo, tale conto non concorre a formare il valore medio di giacenza per l'esenzione. L'applicazione della misura fissa nonché della soglia di esenzione di euro 5.000 per l'applicazione dell'IVAFE si riferisce ai conti correnti e ai libretti di risparmio e non ad altre tipologie di attività finanziarie.

Esempi di compilazione a pag. 68 della circolare 12/2013 e nelle Istruzioni ministeriali al quadro RW di Unico 2016. Ricordo che dal periodo di imposta 2013 i conti correnti vanno indicati in RW solo se abbiano raggiunto un valore massimo complessivo nel corso del periodo di imposta superiore ai 10.000 euro, anche se andranno indicati ai fini IVAFE che abbiamo visto ha limiti di importo inferiori. Dall'imposta si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'importo

dell'eventuale imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento, nello Stato estero in cui sono detenute le attività finanziarie.

Il credito d'imposta non può in ogni caso superare l'imposta dovuta in Italia.

### Problemi aperti

Quale valore imponibile IVAFE per azioni non quotate e rivalutate ai sensi dell'art. 1 comma 473 Legge 228/2012 e precedenti leggi di rivalutazione? A questo problema ha dato una soluzione ampiamente condivisibile l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, con la Consulenza Giuridica n. 904-3/2014 consultabile sul sito della Direzione Regionale. In base a tale documento è ammessa la differente esposizione in quadro RW della partecipazione, al **valore nominale** secondo le regole IVAFE, e nel quadro RT in caso di cessione, dove viene esposto il valore di **costo di acquisto** eventualmente rivalutato.

Società estere che detengono immobili: IVIE o IVAFE? Va valutata l'effettiva attività della società, che non deve essere un mero schermo all'intestazione personale dell'immobile, e allora si pagherà IVAFE.

Valutazione terreni edificabili nello Stato estero e come pagare su immobile in costruzione (F3 per catasto italiano): si paga sul valore dell'area considerata edificabile.

### Caso pratico

Società immobiliare negli Stati Uniti (LLC) costituita per dare in locazione i due immobili acquistati a Miami, per periodi dell'anno a turisti americani e stranieri; ha una propria contabilità, da mandato a un'agenzia immobiliare locale e fa pubblicità su Internet.

Quadro RW:

- versamenti a titolo di capitale e finanziamento soci, in righe separati;
- sino a 2013 IVAFE associata ai righe rispettivi. Non vi sono imposte patrimoniali sulla società da detrarre. Da 2014 IVAFE non dovuta, e si barra la casella 20 del quadro RW.

Se invece di aver costituito una società fosse stato acquistato un immobile negli USA con gli stessi importi, va rilevato in RW il valore di acquisto e per calcolo dell'IVIE dovuta bisogna tener conto che è possibile detrarre dall'imposta calcolata (valore acquisto x 0,76%) la Property Tax, che può anche essere pari all'IVIE e azzerarla.

## 5.6 Redditi di fonte estera: collegamento tra Quadro RW e Quadri RM, RL e RT

Agli effetti degli obblighi di dichiarazione, si considerano come di fonte estera i redditi corrisposti da soggetti non residenti, nonché i redditi derivanti da beni che si trovano al di fuori del territorio dello Stato. Oltre all'obbligo di indicare i beni patrimoniali e finanziari nel quadro RW vi è l'obbligo di dichiarare i redditi che da essi provengono. Tali redditi sono essenzialmente redditi da capitale e redditi diversi e bisogna quindi rifarsi alle regole per la loro determinazione.

Nel fascicolo 2 delle Istruzioni a Unico Persone Fisiche 2016, per i redditi 2015, è contenuta una classificazione completa delle tipologie prodotti di beni (patrimoniali e finanziari) che danno origine a redditi da capitale o redditi diversi, con l'indicazione se tali redditi siano assoggettati a tassazione progressiva, insieme agli altri redditi posseduti dal contribuente nel periodo di imposta, oppure soggetti a tassazione separata mediante imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo di imposta. In Appendice al Fascicolo 2 viene fatto uno specifico riferimento ai redditi di fonte estera seguendo la Circ. 38/2013 pag. 47.

### ▪ Redditi di capitale

- interessi e altri proventi, dovuti da soggetti non residenti, derivanti da contratti di mutuo, deposito e conto corrente di cui all'articolo 44, comma 1, lettera a), del TUIR. Si tratta di contratti di mutuo, deposito e conto corrente diversi da quelli bancari, posto che sugli interessi derivanti da mutui, depositi e conti correnti bancari i sostituti d'imposta residenti di cui all'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973 (per lo più, banche e fiduciarie) che intervengono nella loro riscossione applicano la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 26 per cento ai sensi dell'articolo 26, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973;
- gli importi delle rendite perpetue e prestazioni annue perpetue di cui agli articoli 1861 e 1869 del codice civile il cui debitore sia un soggetto non residente di cui all'articolo 44, comma 1, lettera c), del TUIR;
- compensi erogati da soggetti non residenti per prestazioni di fidejussione o di altra garanzia riscossi per il loro tramite di cui all'articolo 44, comma 1, lettera d), del TUIR;
- tutti gli interessi e altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, avendo la norma (attualmente soppressa) richiamato la lettera h) del comma 1 dell'articolo 44 che rappresenta una disposizione

di chiusura della categoria dei redditi di capitale.

▪ **Redditi diversi**

- redditi indicati nell'articolo 67 del TUIR derivanti da investimenti all'estero e da attività finanziarie estere, che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente.

- 1) Le plusvalenze imponibili ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR derivanti dalla cessione di immobili situati all'estero, sempreché il contribuente non abbia stipulato l'atto di cessione per mezzo di un notaio italiano optando in tale sede per il pagamento dell'imposta sostitutiva del 26 per cento di cui all'articolo 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (cfr. risoluzione n. 143/E del 21 giugno 2007);
- 2) le plusvalenze imponibili ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR realizzate a seguito della cessione a titolo oneroso di terreni detenuti all'estero suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo le disposizioni vigenti in materia nel Paese in cui è situato il terreno al momento della cessione;
- 3) i redditi derivanti dalla locazione di immobili situati all'estero di cui all'articolo 67, comma 1, lettera f), del TUIR. Si ricorda, a tale proposito, che se tale reddito non è soggetto ad imposta sui redditi nel Paese estero, la base imponibile della ritenuta è costituita dall'ammontare del canone di locazione percepito, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese. Diversamente, se il reddito è soggetto ad imposta nello Stato estero, la ritenuta deve essere effettuata sull'ammontare dichiarato in detto Stato senza alcuna deduzione di spese. In tale ipotesi il contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi, può far valere il credito per le imposte pagate all'estero;
- 4) i redditi esteri di natura fondiaria di cui alla lettera e) del medesimo articolo 67 del TUIR, compresi quelli dei terreni dati in affitto pur usi non agricoli;
- 5) i redditi di cui alla lettera h) dello stesso articolo 67 del TUIR derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili situati all'estero, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili detenuti all'estero (ad esempio, imbarcazioni, oggetti preziosi, d'antiquariato e opere d'arte), dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende aventi sede all'estero.

Con riferimento ai redditi diversi di natura finanziaria che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente, vi sono le plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni qualificate in società non residenti o in società residenti qualora detenute all'estero, nonché le plusvalenze derivanti da fattispecie assimilate, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), del TUIR. A questo proposito occorre ricordare che per i Fondi Comuni non europei e per quelli europei ma non soggetti a vigilanza nel proprio paese i redditi da interessi/remunerazioni e quelli da cessione sono redditi da capitale assoggettati a imposta progressiva da dichiarare nel quadro RL (cfr le Istruzioni Unico PF citate pag.8).

Si fa presente, infatti, che le altre ipotesi di redditi diversi di natura finanziaria di cui alle lettere da c-bis) a c-quinquies) art. 67 TUIR non concorrono alla formazione del reddito complessivo del contribuente e sono assoggettate ad imposta sostitutiva a carico degli intermediari finanziari abilitati se conseguite nell'ambito dei rapporti opzionali del risparmio amministrato o gestito ovvero a cura del contribuente nell'ambito del regime dichiarativo autoliquidando l'imposta sostitutiva in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi: rientrano in questa categoria le cessioni di partecipazioni non qualificate, di obbligazioni quotate o meno e di Fondi europei soggetti a vigilanza (Istruzioni cit. pag. 24).

## 5.7 Collegamento tra omessa compilazione Quadro RW e evasione delle imposte sui redditi

Il D.L. 78/2009, presunzioni ai fini delle imposte sui redditi, art. 12 comma 2, inasprisce il sistema sanzionatorio ai fini delle imposte dirette introducendo una presunzione legale relativa (quindi è ammessa la prova contraria) che gli investimenti e le attività estere di natura finanziaria detenuti in paesi a regime fiscale privilegiato (D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001) **non** indicati in RW si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione: in questo caso le sanzioni art. 1 D.Lgs. 471/97 sono raddoppiate. È evidente il giro di vite rispetto alla precedente presunzione di rendimento al tasso legale delle somme trasferite o costituite all'estero **senza** dichiararne i redditi effettivi e senza indicazione in RW.

Omessa indicazione per attività detenute in Paradisi Fiscali L'art. 1 comma 3 del D.L. 194 del 30 dicembre 2009 aggiunge all'art.12 del D.L. 78/2009 i commi 2-bis e 2-ter che portano al:

- raddoppio dei termini per l'accertamento di redditi non dichiarati in Italia provenienti da investimenti e attività detenute in paesi a fiscalità privilegiata in violazione degli obblighi di monitoraggio;

- raddoppio dei termini del D.Lgs. 472/1997 per l'irrogazione di sanzioni relative alla violazione degli obblighi di compilazione del quadro RW per investimenti e attività estere di natura finanziaria non dichiarati e detenuti nei paesi a fiscalità privilegiata. Per la corretta definizione dei paesi a fiscalità privilegiata bisogna far riferimento ai paesi elencati nei D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001, senza tener conto delle limitazioni previste in quest'ultimo decreto.

## 5.8 Ravvedimento operoso

**Fonte normativa: Art. 13 D.Lgs. 472 del 1997.**

Il quadro RW è oggetto di ravvedimento in quanto la sua mancata o inesatta compilazione ha natura di violazione tributaria (Circ. 9/2002 punto 1.14).

Alle sanzioni previste per le violazioni riguardanti gli obblighi di compilazione del quadro RW, in quanto aventi natura tributaria, si rendono pertanto applicabili i principi generali e gli istituti previsti dal citato decreto legislativo n. 472 del 1997, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza. Le Circolari 48 e 49 del 2009, 1 del 12 marzo 2010 e 45 del 13 settembre 2010 rappresentano un importante segno di apertura dell'Amministrazione Finanziaria rispetto alle difficoltà incontrate dai contribuenti ed è opportuno esaminarle organicamente, anche alla luce delle innovazioni portate dal D.L. 78/2010 art. 38 comma 13, dalla Circ. 38/2013 pag. 58 e seguenti, e in particolare dalle nuove norme sul ravvedimento operoso introdotte dalla legge di Stabilità 2015 (Legge 190/2014 art. 1 commi da 637 a 640): per approfondimenti rimando alla Circ. 23/E del 9 giugno 2015 dell'Agenzia delle Entrate ed alle Circolari del 4 aprile e del 15 luglio della Fondazione Nazionale dei Commercialisti. Da ultimo è da tener presente il Comunicato Stampa del 18 dicembre 2015 dell'Agenzia delle Entrate, consultabile dal sito [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

## 5.9 Cumulo giuridico

Va precisato che le violazioni relative al quadro RW sono di natura formale, cioè non collegate al versamento di un tributo. Trova perciò applicazione il cumulo giuridico che è un regime agevolativo introdotto con il D.Lgs. 472 del 1997, che ha rinnovato il sistema delle sanzioni amministrative tributarie.

**Articolo 12 D.Lgs. 472/1997**

**Concorso di violazioni e continuazione**

- 1) È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la

violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

- 2) Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.
- 3) Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera, quale sanzione base su cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.
- 4) Omissis.
- 5) Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate. Il comma 1 disciplina il concorso formale e materiale di violazioni, disponendo, anzitutto, l'obbligo di applicare un'unica sanzione, seppur congruamente elevata nell'ammontare secondo lo schema del cumulo giuridico. In particolare, si ha concorso formale quando con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione (concorso formale omogeneo), ovvero con una sola azione od omissione vengono violate disposizioni diverse anche relative a tributi diversi (concorso formale eterogeneo), (C.M. 180/1998).

È il caso, ad esempio, delle omissioni di compilazione delle sezioni II e III del quadro RW.

“Pertanto, il regime del cumulo giuridico si applica non solo se - similmente a quanto previsto dall'art. 81, comma 1, del codice penale, e dall'art. 8, comma 1, della legge n. 689 del 1981 - la condotta si esaurisce in un'unica azione od omissione, ma anche se essa si concretizza in più azioni od omissioni (concorso materiale) che violano una medesima disposizione di legge, purché esse si connettano ad obblighi di carattere formale, non incidenti, come tali, sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica del tributo”

(C.M. 180/1998).

Il comma 2 prevede che soggiace alla stessa sanzione prevista dal comma 1 chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

Anche la progressione quindi comporta l'applicazione di un'unica sanzione secondo lo schema del cumulo giuridico: le singole violazioni, nella logica propria dell'istituto, infatti, non rilevano come tali, rimanendo assorbite, in funzione dell'unitarietà del fine cui obiettivamente tendono, nella violazione più grave (C.M. 180/1998).

Il comma 5 estende il regime agevolativo alle violazioni dello stesso tipo commesse in più periodi di imposta.

Questo è il caso dell'omissione del quadro RW per più periodi di imposta. Dalla lettura congiunta dei commi 1 e 2, si deduce come, mentre il regime del concorso formale è suscettibile di abbracciare tutte le tipologie di violazioni che si esauriscono in un'unica azione o omissione, quello del concorso materiale comprende solo le violazioni che si possono definire formali, ossia e come già detto, non idonee ad incidere sulla determinazione dell'imponibile o liquidazione anche periodica del tributo. Le violazioni sostanziali possono invece rientrare nella previsione del comma 2 qualora si possa configurare, rispetto ad esse, il vincolo della progressione, mentre, in caso diverso, danno luogo ad applicazione di sanzioni distinte per ciascuna di esse. Ai fini dell'applicazione di un'unica sanzione, il comma 1 dell'articolo in commento prevede che la sanzione connessa alla violazione più grave deve essere aumentata da un quarto al doppio. Sanzioni per omessa compilazione quadro RW con immobile in Svizzera del valore di 100.000 euro dal 2008 al 2011 con omissione dei flussi annuali per 50.000 euro per spese relative all'immobile.

### Esempio

	Sanzione sino al	Sanzione dal 4/9/13	Applicabile
2008 sez. II	10% 10.000	6% 6.000	6.000
2008 sez. III	10% 5.000	-	.
2009 sez. II	10% 10.000	6% 6.000	6.000
2009 sez. III	10% 5.000	-	.
2010 sez. II	10% 10.000	6% 6.000	6.000
2010 sez. III	10% 5.000	-	.
2011 sez. II	10% 10.000	6% 6.000	6.000
2011 sez. III	10% 5.000	-	.
Cumulo materiale	60.000	-	24.000

In questo caso è possibile applicare il cumulo giuridico in base ai commi 1, 2 e 5 dell'art. 12 D.Lgs. 472/1997.

	Sino al 3/9/2013	Dal 4/9/2013
	10.000	6.000
Sanzione per la violazione più grave aumentata del 50% e aumentata del 25%	8.750	5.250 <sup>1</sup>
Cumulo materiale	18.750	11.250

Nota 1 - Da chiarire se nella nuova formulazione del cumulo si applicherà ancora la maggiorazione del 25%, qui mantenuta prudenzialmente, in quanto ora la violazione è unica, per Sez. II.

È possibile definire l'accertamento rinunciando a presentare il ricorso e pagando 1/3 della sanzione così determinata e comunque non meno di un terzo della somma dei minimi edittali per ciascun anno, in base all'art.16 comma 3 del D.Lgs. 472/1997. Nell'esempio, considerando 1/3 dei minimi di cui alla tabella precedente:

Minimi edittali  $40.000/3 = 13.333$   $24.000/3 = 8.000$

Cumulo giuridico  $18.750/3 = 6.250$   $11.250/3 = 3.750$

Si pagherà dunque sul maggiore dei due risultati: 13.333 e 8.000.

È molto importante che vi siano indicazioni chiare e comportamenti uniformi da parte dell'Agenzia delle Entrate sulle modalità di applicazione del cumulo giuridico a seguito del mutato quadro sanzionatorio, in particolare applicazione delle sanzioni di cui ai commi 1 e 2 art. 12 D.Lgs. 472/1997 unitamente alla sanzione di cui all'art. 5, oppure solo applicazione della sanzione dell'art. 5. Occorrono inoltre chiarimenti sulle modalità di definizione agevolata in base all'art. 16, 3 comma D.Lgs. 472/1997 e una chiara definizione dei minimi edittali da considerare per ciascun anno.

## 5.10 Caso pratico di compilazione Quadro RW

### Rilevazione delle stock option

Le stock option sono una forma molto diffusa di benefit e di fidelizzazione dei dipendenti e consistono in titoli o in diritti che danno la possibilità di acquistare ad un prezzo di esercizio determinato (*strike price*) e generalmente dopo un certo numero di anni (*vesting period*) azioni di società quotate o di società da queste controllate con le quali i beneficiari hanno un rapporto di lavoro.

Di norma, ma bisogna valutare caso per caso in base al piano di assegnazione cui il dipendente aderisce, le stock option non hanno un costo specifico (sono gratuite) e non sono cedibili.

Per un approfondimento sulla natura giuridica e amministrativa delle stock option si veda il Quaderno SAF n. 22 del collega

Vito Marraffa.

A livello di reddito il TUIR art. 51 comma 2 lettera g-bis stabiliva un regime agevolato che viene definitivamente abrogato dal D.L. 112/2008, col risultato che “La differenza tra il valore normale dei titoli al momento dell’assegnazione ed il prezzo pagato dal dipendente per l’esercizio dell’opzione è qualificato come reddito da lavoro dipendente”. Se tali diritti riguardano azioni di società estere, si pensi alla multinazionale con sede all’estero che offre stock option ai dipendenti della controllata italiana, bisogna compilare il quadro RW e capire se pagare o meno IVAFE. L’Agenzia delle Entrate è intervenuta sull’argomento con la Risoluzione 73 del 26 luglio 2014 fornendo indicazioni operative: per una analisi di questa Risoluzione e la formulazione di esempi pratici di rilevazione delle S Option rimando al mio intervento del 23 settembre 2014 “Quadro RW e Stock Option estere”, reperibile sul sito dell’ODCEC di Milano, nella sezione Formazione/Materiale Convegni.

A cura di **Barbara Premoli**

Commissione Principi Contabili

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

## 6 Le imposte locali

### 6.1 L'imposta regionale sulle attività produttive o "IRAP" (Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446)

#### Presupposto dell'imposta

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività, autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

Non sussiste autonoma organizzazione nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75% del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale.

La sentenza della Corte di Giustizia UE del 3/10/2006 ha sancito che IRAP ed IVA hanno caratteristiche diverse e non vi è violazione dell'art. 33 della IV Direttiva UE.

#### Parziale deducibilità ai fini delle imposte sui redditi

È ammessa in deduzione l'IRAP dall'IRES e dall'IRPEF nella misura forfetaria del 10%.

La deducibilità dell'IRAP presuppone che, nei periodi d'imposta cui si riferisce il versamento, a saldo o in acconto, abbiano concorso alla formazione del valore della produzione netta interessi passivi (al netto degli interessi attivi e dei proventi assimilati) e/o spese per lavoro dipendente e assimilato (al netto delle deduzioni di legge eventualmente spettanti).

La misura deducibile dipende dalla tipologia di onere sostenuto (personale, interessi passivi o entrambi). Pertanto:

- nell'ipotesi in cui siano sostenute esclusivamente spese (nette) per lavoro dipendente e assimilato, occorrerà determinare analiticamente l'IRAP relativa alla quota imponibile di tali costi, al netto delle deduzioni di legge

eventualmente spettanti;

- nel caso di sostenimento di soli interessi passivi (netti), l'importo deducibile sarà pari al 10% dell'IRAP versata nel periodo d'imposta;
- se vengono sostenute entrambe le tipologie di onere, competerà sia la deduzione della parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge, sia l'ulteriore deduzione del 10% dell'IRAP pagata nel periodo d'imposta.

### **Soggetti passivi**

I soggetti passivi all'imposta regionale sulle attività produttive sono:

- le società di capitali e gli enti commerciali (pubblici o privati) residenti, le società cooperative, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle a esse equi parate e le persone fisiche esercenti attività commerciali;
- le persone fisiche, le società semplici e quelle a esse equiparate, esercenti arti e professioni;
- gli enti pubblici e privati non commerciali e le società e gli enti non residenti.

### **Soggetti esclusi**

Non sono soggetti all'imposta:

- gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), ad esclusione delle società di investimento a capitale variabile (SICAV);
- i fondi pensione (di cui al D.L. 21/04/1993, n. 124);
- i venditori a domicilio;
- i gruppi europei di interesse economico (GEIE);
- i soggetti che esercitano una attività agricola ai sensi dell'art. 32 del TUIR (reddito agrario), i soggetti di cui all'art. 8 D.Lgs. 227/2001, nonché le cooperative e loro consorzi di cui all'art. 10 D.P.R. 601/73 (cooperative agricole e della piccola pesca).

### **Base imponibile**

L'imposta si applica sul valore della produzione netta che deriva dall'attività esercitata nel territorio della regione.

### **Attività esercitata in più regioni**

Se l'attività è esercitata nel territorio di più regioni, si considera

prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'importo delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, addetto con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, che operano per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi in ciascuna regione. Oltre alle retribuzioni dei dipendenti, si debbono includere anche i compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi e gli utili versati agli associati in partecipazione con apporto esclusivo di lavoro.

### Attività senza impiego di mano d'opera

Per le attività esercitate anche in altre regioni senza l'impiego di personale per almeno tre mesi, rileva la regione del domicilio fiscale.

### Dati da indicare in dichiarazione

La ripartizione avviene nella dichiarazione IRAP indicando a fianco del valore di produzione, ripartito per ogni regione, il codice appositamente predisposto per la regione interessata. Il versamento complessivo dell'imposta resta pertanto unico.

### Determinazione del valore della produzione netta – Base imponibile

1) Società di capitali, enti commerciali, società commerciali, stabili organizzazioni di soggetti non residenti che esercitano attività commerciali per almeno tre mesi	Principio di derivazione la base imponibile è determinata dalla 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 ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle sopra indicate. Principio di correlazione I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse dalla lettera A e B dell'art. 2425 del codice civile concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi. Le plus/minusvalenze relative a beni strumentali di natura straordinaria e i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore concorrono alla determinazione della base imponibile.
2) Società di persone e le imprese individuali che esercitano attività commerciali	La base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del medesimo testo unico, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali. I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale. I soggetti in regime di contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole determinate per le società di capitali e gli

	enti commerciali di cui al precedente paragrafo. L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta e deve essere comunicata con la dichiarazione IRAP presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.
3) Esercenti arti e professioni e società semplici ad esse equiparate	Il reddito si determina detraendo dai compensi percepiti nel periodo d'imposta i costi inerenti all'attività, sostenuti nel periodo d'imposta, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali ed esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi.
4) Produttori agricoli, titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR, esercenti attività di allevamento di animali, che determinano il reddito eccedente in base ai coefficienti di redditività (art. 56, 5° comma del TUIR) e soggetti che esercitano attività di agriturismo e che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del regime forfettario	Il reddito si determina detraendo dall'importo dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini dell'IVA (compresi quelli per le cessioni di beni strumentali e per le cessioni di quote latte rientranti nei limiti dell'art. 32 del TUIR) l'importo degli acquisti inerenti all'attività agricola.
5) Enti non commerciali	Il valore della produzione è costituito dalla somma delle retribuzioni ai dipendenti (così come determinate ai fini previdenziali), e degli altri compensi di lavoro (collaborazioni coordinate e continuative e occasionali). Se vengono esercitate anche attività commerciali, la base imponibile relativa a esse è determinata in base alle regole previste per le società commerciali (si veda al punto 1), computando i costi deducibili ivi indicati, non specificamente riferibili alle attività commerciali, per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle disposizioni richiamate e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. L'importo delle retribuzioni e dei compensi, per calcolare il valore della produzione dell'attività non commerciale, va ridotto della parte specificamente riferibile alle attività commerciali o, in mancanza di una imputazione diretta, dell'importo a queste imputabili in base al predetto rapporto.
6) Banche, società finanziarie indicate nell'art.1 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, imprese di intermediazione immobiliare, società di investimento a capitale variabile, imprese di assicurazione e fondi comuni d'investimento	Le banche e gli altri enti e società finanziarie la base imponibile è determinata dalla somma algebrica delle seguenti voci del conto economico redatto in conformità agli schemi risultanti dai provvedimenti emessi ai sensi dell'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 28/02/2005, n. 38: a) margine d'intermediazione ridotto del 50% dei dividendi; b) ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90%; c) altre spese amministrative per un importo pari al 90%; c-bis) rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo. Sono previste specifiche disposizioni di natura transitoria per la gestione delle rettifiche pregresse. Norme specifiche sono previste per le società di intermediazione mobiliare e gli intermediari, diversi dalle banche; per le società di gestione dei fondi comuni di investimento, per le società di

	<p>investimento a capitale variabile, nonché per la Banca d'Italia e l'Ufficio Italiano dei Cambi.</p> <p>Per le imprese di assicurazione, la base imponibile è determinata apportando alla somma dei risultati del conto tecnico dei rami danni (voce 29) e del conto tecnico dei rami vita (voce 80) del conto economico le seguenti variazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- gli ammortamenti dei beni strumentali, ovunque classificati, e le altre spese di amministrazione (voci 24 e 70), sono deducibili nella misura del 90%;</li> <li>- i dividendi (voce 33) sono assunti nella misura del 50%;</li> <li>- le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti di assicurati iscritti in bilancio a tale titolo.</li> </ul> <p>Dalla base imponibile non sono comunque ammessi in deduzione: le svalutazioni, le perdite e le riprese di valore dei crediti.</p> <p>I componenti positivi e negativi si assumono così come risultanti dal conto economico dell'esercizio redatto in conformità ai criteri contenuti nel decreto legislativo 26 maggio 1997, n. 173, e alle istruzioni impartite dall'ISVAP con il provvedimento n. 735 del 1° dicembre 1997, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 289 del 12 dicembre 1997.</p>
<p>7) Società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diverse da quella creditizia o finanziaria (con l'obbligo d'iscrizione, ai sensi dell'art. 113 del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385, nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario)</p>	<p>Si deve tener conto di alcuni valori di natura finanziaria. Al valore della produzione netta, determinato allo stesso modo delle società commerciali (si veda al numero 1), si deve aggiungere la differenza tra alcuni proventi finanziari (interessi attivi e proventi assimilati di cui alla voce C16 del Conto Economico, proventi da partecipazione a organismi di investimento collettivo, al netto del credito d'imposta, profitti derivanti dal realizzo di attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni) e gli oneri finanziari (interessi passivi e oneri finanziari assimilati di cui alla voce C17 del C.E., perdite derivanti dal realizzo di attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni di cui alla voce C17 del C.E.).</p>
<p>8) Soggetti che rientrano in regimi forfetari di determinazione del reddito (esercenti imprese commerciali o esercenti arti e professioni, con esclusione dei produttori agricoli)</p>	<p>Il valore della produzione può essere determinato, in alternativa al regime ordinario, aumentando il reddito determinato forfetariamente dell'importo delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente (così come determinato ai fini previdenziali), dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale e degli interessi passivi.</p>
<p>9) Regime dei minimi - dall'01/01/2008</p>	<p>I contribuenti minimi sono esonerati dall'imposta regionale sulle attività produttive. Sono quindi esonerati dalla presentazione della dichiarazione IRAP.</p>

## Disposizioni comuni

Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione i compensi e gli utili per prestazioni di lavoro

autonomo non esercitate abitualmente, i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere, i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente e gli utili spettanti agli associati in partecipazione.

### **Determinazione del valore della produzione realizzata fuori del territorio dello Stato**

Per i soggetti residenti che esercitano attività produttive anche all'estero la quota di valore a esse attribuibile si calcola in base ai criteri previsti in caso di svolgimento dell'attività in più regioni e poi va scomputata dalla base imponibile.

### **Determinazione del valore della produzione per i soggetti non residenti**

Nei confronti dei non residenti, si considera prodotto nel territorio della regione il valore che deriva dall'esercizio di attività commerciali, di arti o professioni o da attività non commerciali, esercitate nel territorio stesso per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi, tramite una stabile organizzazione, una base fissa o ufficio, quando l'attività è esercitata nel territorio stesso, indipendentemente dal periodo di tempo minimo.

### **Studi di settore**

L'adeguamento dei ricavi agli studi di settore rileva anche ai fini IRAP. L'indicazione dei maggiori ricavi deve avvenire nella dichiarazione IRAP nel rigo dei "ricavi delle vendite e prestazioni" ed il versamento deve essere fatto entro i termini ordinari.

### **Transfer pricing**

La disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa, deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP.

### **Ulteriori deduzioni e cuneo fiscale**

Possono essere dedotti:

- i contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- le somme corrisposte, anche su base volontaria al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza, presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono in ottemperanza agli

obblighi di legge, in conformità alle disposizioni di legge o contrattuali, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato, a condizione che siano utilizzate in conformità agli scopi di tali consorzi;

- per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) a e) del D.Lgs. 446/97 (escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione acque di carico e della raccolta di smaltimento rifiuti), possono dedurre dalla base imponibile IRAP l'importo forfetario di euro 7.500 su base annua per ogni lavoratore dipendente con contratto a tempo indeterminato; tale importo è aumentato a euro 13.500 per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore a 35 anni. Per i dipendenti impiegati nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (con ulteriore esclusione delle banche, altri enti finanziari ed imprese di assicurazione), la deduzione per dipendente è di euro 15.000; tale deduzione è aumentata a euro 21.000 per ogni lavoratore di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore a 35 anni;
- i soggetti di cui al punto precedente possono dedurre i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato; tale deduzione non è cumulabile con quelle finalizzate alla riduzione del cuneo fiscale;
- le spese relative agli apprendisti e ai disabili impiegati nel periodo di imposta (come definiti dall'art. 1 della legge 12/03/1999 n. 68); tale deduzione non è cumulabile con quelle finalizzate alla riduzione del cuneo fiscale;
- le spese relative al personale impiegato nel periodo d'imposta con contratto di formazione;
- i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo ivi compresi quelli per il predetto personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo, previa attestazione di effettività dei costi sostenuti rilasciata dal presidente del collegio sindacale, ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti;
- deduzione di euro 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti, per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) e e), con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000. Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali

spetta la deduzione non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro. La deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali e, in caso di dipendenti impiegati anche nelle attività istituzionali, la deduzione si riduce in base al rapporto tra i ricavi e gli altri proventi dell'attività commerciale e tutti i ricavi e proventi. Tale deduzione non è cumulabile con quelle finalizzate alla riduzione del cuneo fiscale.

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2014, per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), che incrementano il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente, è deducibile il costo del predetto personale per un importo annuale non superiore a euro 15.000 per ciascun nuovo dipendente assunto, e nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile per il periodo d'imposta in cui è avvenuta l'assunzione con contratto a tempo indeterminato e per i due successivi periodi d'imposta. La suddetta deduzione decade se, nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti risulta inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo d'imposta; la deduzione spettante compete, in ogni caso, per ciascun periodo d'imposta a partire da quello di assunzione, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego. L'incremento della base occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), la base occupazionale di cui al terzo periodo è individuata con riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegato nell'attività commerciale e la deduzione spetta solo con riferimento all'incremento dei lavoratori utilizzati nell'esercizio di tale attività. In caso di lavoratori impiegati anche nell'esercizio dell'attività istituzionale si considera, sia ai fini dell'individuazione della base occupazionale di riferimento e del suo incremento, sia ai fini della deducibilità del costo, il solo personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato riferibile all'attività commerciale individuato in base al rapporto di cui all'articolo 10, comma 2. Non rilevano ai fini degli incrementi occupazionali i trasferimenti di dipendenti dall'attività istituzionale all'attività commerciale. Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che

assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie. Nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita.

Tali deduzioni non possono eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Per i soggetti esercenti arti e professioni la deduzione avviene in base al principio di cassa, nel periodo d'imposta in cui sono versati, nei limiti dei contributi dovuti. Per le imprese vanno assunte in base al principio della competenza, sempre nei limiti dei contributi dovuti. Per gli enti non commerciali la deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'eventuale attività commerciale. Le deduzioni si applicano per i dipendenti assunti a tempo indeterminato e devono essere ragguagliate ai giorni di durata del rapporto nel corso del periodo d'imposta; se il contratto di lavoro è a tempo parziale la deduzione forfettaria è ridotta in misura proporzionale.

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello chiuso al 31/12/2014, nella determinazione del valore della produzione netta l'art. 11 co. 4-octies ammette in deduzione la differenza tra il costo complessivo per i dipendenti con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni già attualmente previste, spettanti a fronte dell'impiego di personale; tale deduzione è ammessa altresì, nei limiti del 70% della differenza, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 giorni per due periodi d'imposta. La deduzione si applica alle persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo, alle società semplici, e imprese individuali e alle società di persone, alle società di capitali e agli enti commerciali, alle banche ed altri enti finanziari, alle imprese di assicurazione. Restano pertanto esclusi gli enti privati non commerciali e le Amministrazioni Pubbliche.

### Abbattimento dell'imponibile

In base allo scaglione entro il quale si viene a trovare il reddito conseguito dalle società di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) ad e), spettano le seguenti detrazioni:

Base imponibile	Deduzione
Fino a euro 180.759,91	euro 8.000
Oltre euro 180.759,91 e fino a euro 180.839,91	euro 6.000
Oltre euro 180.839,91 e fino a euro 180.919,91	euro 4.000
Oltre euro 180.919,91 e fino a euro 180.999,91	euro 2.000

Per le società in nome collettivo, in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonché per le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate l'importo delle deduzioni è aumentato rispettivamente di euro 2.500, euro 1.875, euro 1.250 e euro 625.

### **Credito d'imposta per soggetti privi di dipendenti**

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, ai soggetti che non impiegano lavoratori dipendenti è riconosciuto un credito d'imposta pari al 10% dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni ordinarie. Tale credito è utilizzabile soltanto in compensazione nel modello F24.

### **Soggetti non operativi**

Per i soggetti considerati non operativi ex art. 30 L. 724/94 si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 (quello previsto ai fini delle imposte sui redditi), aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

### **Periodo di imposta**

L'imposta è dovuta per periodi di imposta a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma. Il periodo di imposta è determinato secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi.

### **Spettanza dell'imposta**

L'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato.

### **Determinazione dell'imposta**

Le Regioni non possono modificare le basi imponibili, ma nei limiti stabiliti dalle leggi statali possono modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali regimi agevolativi.

L'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 3,90%.

Le Regioni hanno facoltà di variare l'aliquota entro il limite dello 0,92%, differenziandola anche per settori di attività e categorie di soggetti passivi ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)). Per i produttori agricoli e le cooperative della piccola pesca e loro consorzi l'aliquota è definitivamente stabilizzata nella misura dell'1,9%. Per le società di capitali e gli enti commerciali che esercitano l'attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e

trafori, l'aliquota è del 4,20%. Per le banche e gli altri enti e società finanziari l'aliquota è del 4,65%. Per le imprese di assicurazione l'aliquota è del 5,90%.

### **Riscossione dell'imposta e versamento in acconto**

Fino a quando non hanno effetto le leggi regionali, per la riscossione dell'imposta e per i versamenti si applicano le stesse norme previste per le imposte sui redditi. L'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta o, se il saldo è negativo, non è rimborsabile, se i relativi importi spettanti a ciascuna regione non superano 10,33 euro. Sono dovuti gli acconti nella stessa misura prevista per le imposte sui redditi.

### **Dichiarazione**

La dichiarazione annuale IRAP deve essere presentata telematicamente all'Agenzia delle Entrate che provvederà all'invio alla Regione o alla Provincia autonoma di domicilio del contribuente. Ogni soggetto passivo deve dichiarare per ogni periodo di imposta i componenti del valore della produzione, anche se non ne consegue un debito di imposta. La dichiarazione IRAP va presentata anche dai soggetti in liquidazione volontaria, o interessati da operazioni di trasformazione, fusione e scissione, osservando le disposizioni previste per le imposte sui redditi. Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, l'obbligo sussiste solo se vi è esercizio provvisorio.

### **Limite alla compensazione orizzontale**

In caso di compensazione orizzontale nel modello F24 del credito IRAP superiore a euro 15.000 annuo, sarà necessario apporre il visto di conformità alla dichiarazione.

### **Termini di presentazione della dichiarazione**

La dichiarazione va presentata:

- per le persone fisiche, le società semplici, le società in nome collettivo ed in accomandita semplice, nonché per le società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR, il termine è fissato al 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
- per i soggetti all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR, nonché per le amministrazioni pubbliche di cui alla lettera e-bis) dell'art. 3 D.Lgs. 446, il termine è fissato nell'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Ai fini dell'adempimento della presentazione, non assume rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto,

ma solo la data di chiusura del periodo d'imposta.

### **Obblighi contabili**

Gli obblighi documentali e contabili da osservare sono gli stessi previsti ai fini delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto.

### **Domicilio**

Ogni soggetto passivo si considera domiciliato nel comune nel quale ha il domicilio fiscale.

### **Violazioni relative alla dichiarazione**

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, è dovuta la sanzione dal 120% al 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta, con un minimo di 258 euro. Se non è dovuta imposta, si applica la sanzione da 258 a 1.032 euro. Se nella dichiarazione è indicato un imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta, è dovuta la sanzione da una a due volte l'importo della maggiore imposta dovuta. La sanzione è elevata del 10% e del 50% rispettivamente nel caso di omessa o infedele indicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore e nel caso di omessa presentazione del modello per la comunicazione degli studi di settore, qualora dovuto.

### **Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità**

Per le violazioni degli obblighi relativi alla tenuta o conservazione della contabilità si applicano le sanzioni previste in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto.

### **Decorrenza dell'imposta**

L'imposta regionale sulle attività produttive si applica a decorrere dalla data in vigore del decreto istitutivo (1/1/1998).

## 6.2 Le addizionali sul reddito delle persone fisiche

Le addizionali regionali e comunali all'IRPEF istituite con l'obiettivo di dare una significativa accelerazione al decentramento fiscale, negli ultimi anni hanno subito rilevanti modifiche volte a migliorare l'efficacia del gettito nelle casse degli Enti interessati alla percezione degli importi dovuti.

Sono obbligati al pagamento dell'addizionale regionale e comunale all'IRPEF tutti i contribuenti, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, per i quali, nell'anno di riferimento, risulta dovuta l'IRPEF dopo aver scomputato:

- tutte le detrazioni d'imposta ad essi riconosciute;
- i crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero che hanno subito la ritenuta di imposta a titolo definitivo.

I contribuenti soggetti all'addizionale regionale e a quella comunale devono calcolare l'importo dovuto applicando le relative aliquote al reddito complessivo determinato ai fini dell'IRPEF, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini dell'IRPEF stessa.

L'aliquota dell'addizionale regionale era stata stabilita nella misura dello 1,23 % (a far data dal periodo d'imposta 2011; cfr. art. 28 c. 1, D.L. 201/2011), ma le Regioni possono entro determinati limiti variare tale aliquota e prevedere anche appositi meccanismi applicativi (per es.: applicazione a scaglioni). Considerato che i provvedimenti con i quali le Regioni determinano le aliquote dell'addizionale hanno effetto dall'anno successivo a quello nel corso del quale il provvedimento viene adottato, il D.L. 159/2007 ha stabilito che le Regioni possono disporre che la variazione deliberata, se più favorevole per il contribuente, si applica anche al periodo d'imposta nel quale è intervenuta la delibera. Questo significa che le Regioni possono applicare retroattivamente l'aliquota più bassa ogni qualvolta le aliquote adottate siano inferiori rispetto a quelle precedentemente deliberate, con conseguente riduzione della pressione fiscale. Per quanto riguarda l'addizionale comunale all'IRPEF, i Comuni, entro i termini di approvazione del bilancio di previsione, hanno la possibilità di istituire o modificare l'aliquota dell'addizionale all'IRPEF.

Ogni Comune, quindi, può prevedere una soglia di esenzione per i contribuenti in possesso di specifici requisiti reddituali. L'elenco dei Comuni che hanno deliberato l'addizionale è pubblicato nel sito Internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

Le addizionali non sono dovute qualora per lo stesso anno non è dovuta l'IRPEF, anche se per effetto delle detrazioni.

## 6.2.1 Il reddito imponibile per le addizionali all'IRPEF

La base imponibile per la determinazione delle addizionali IRPEF è individuabile, come regola, nel seguente semplice conteggio:

$$\begin{array}{r} \text{Reddito complessivo} \\ \text{meno} \\ \text{Oneri deducibili} \\ \text{meno} \\ \text{Rendita dell'abitazione principale e sue pertinenze} \end{array}$$

Per i titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati, le addizionali regionale e comunale all'IRPEF devono essere calcolate dai sostituti d'imposta all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio relative a tali redditi.

Il saldo dell'addizionale comunale sarà, quindi, individuato all'atto delle operazioni di conguaglio e il relativo importo deve essere trattenuto in un numero massimo di 11 rate, a partire dal periodo di paga successivo a quello in cui sono effettuate, ma non oltre dicembre.

Per i possessori di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente e assimilati, la determinazione e il pagamento delle addizionali avvengono in sede di dichiarazione dei redditi.

In questo caso il contribuente deve individuare la Regione e il Comune a cui accreditare il versamento (dopo aver controllato, nel caso dei Comuni, se questo è dovuto) che dovrà essere effettuato in base alla competenza del proprio domicilio fiscale:

- l'addizionale comunale all'IRPEF è dovuta al Comune nel quale il contribuente ha il domicilio fiscale al 1° gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa; mentre l'acconto deve essere calcolato con riferimento al domicilio fiscale del contribuente alla data del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento;
- l'addizionale regionale all'IRPEF è dovuta alla Regione nella quale il contribuente ha il domicilio fiscale al 1° gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa.

## **6.2.2 L'Addizionale Regionale (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 50)**

### **Determinazione dell'imposta**

L'addizionale regionale si determina applicando l'aliquota, fissata dalla regione in cui il contribuente ha la residenza, al reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta. L'addizionale è dovuta unicamente dalle persone fisiche per le quali si rende dovuta l'imposta sul reddito delle persone fisiche. Per i redditi di lavoro dipendente e i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, l'addizionale regionale è trattenuta dai sostituti d'imposta all'atto della effettuazione delle operazioni di conguaglio relative a tali redditi. L'addizionale regionale non è deducibile ai fini di alcuna imposta, tassa o contributo.

### **Non sono tenuti a corrispondere l'addizionale**

- I soggetti che possiedono soltanto redditi esenti dall'IRPEF;
- i soggetti che possiedono soltanto redditi soggetti ad imposta sostitutiva dell'IRPEF;
- i soggetti che possiedono soltanto redditi soggetti a tassazione separata, salvo che, avendone la facoltà, hanno deciso di optare per la tassazione ordinaria facendoli concorrere alla tassazione del reddito complessivo;
- i soggetti che hanno un'imposta lorda che al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta prodotti all'estero, e dei crediti d'imposta per fondi comuni, non superi euro 10,33.

### **Versamento**

È dovuto un unico versamento a saldo in sede di pagamento del saldo IRPEF.

L'elenco delle regioni che hanno modificato le aliquote del l'addizionale viene dettagliato nelle istruzioni della dichiarazione dei redditi (modello Unico).

## **6.2.3 L'Addizionale Comunale (D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360)**

### **Determinazione dell'imposta**

L'addizionale comunale si rende dovuta in relazione al reddito imponibile IRPEF, con esclusione di tutti i redditi a tassazione separata ed al netto degli oneri deducibili (D.L. del 01/10/2007 n. 159 art. 40 convertito).

## **Non sono tenuti al pagamento**

- I soggetti che possiedono soltanto redditi esenti dall'IRPEF;
- i soggetti che possiedono soltanto redditi soggetti ad imposta sostitutiva dell'IRPEF;
- i soggetti che possiedono soltanto redditi soggetti a tassazione separata, salvo che, avendone la facoltà, abbiano optato per la tassazione ordinaria facendoli concorrere alla tassazione del reddito complessivo;
- i soggetti che hanno un'imposta lorda che al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta prodotti all'estero, e dei crediti d'imposta per fondi comuni, non superi euro 10,33.

## **Versamenti**

È dovuto un acconto nella misura del 30%, determinato sul reddito imponibile dell'anno precedente, applicando l'aliquota deliberata dal comune nel quale il contribuente ha la residenza alla data del 01/01/2014. Se il contribuente prevede una minore imposta da dichiarare nella successiva dichiarazione può versare un acconto di importo inferiore. Le eventuali posizioni a credito potranno essere recuperate direttamente con compensazioni (mod.F24) o attraverso il sostituto d'imposta. Il versamento dovrà essere effettuato direttamente al Comune nel quale il contribuente risiede al primo gennaio dell'anno di riferimento, a prescindere, dalle variazioni avvenute dopo, che avranno invece effetto dall'anno successivo. Il versamento dovrà essere fatto utilizzando apposito codice tributo per ogni comune F24". L'elenco dei comuni che hanno applicato l'addizionale, con la relativa misura, si trova in allegato alla dichiarazione dei redditi.

L'aliquota da applicare per il computo dell'acconto è quella deliberata per l'anno 2014 (cfr. D.Lgs. n. 175/2014).

Si rende dovuto l'acconto per l'addizionale comunale all'IRPEF nella misura del 30% determinato applicando al reddito imponibile relativo all'anno d'imposta 2015, l'aliquota deliberata dal comune nel quale il contribuente ha la residenza alla data del 01/01/2016.

A cura di **Barbara Premoli**

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

## **7 L'imposta sul valore aggiunto o "IVA" (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)**

### **7.1 Le operazioni imponibili (artt. 1-2-3)**

L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

#### **Cessioni di beni (art. 2)**

Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere. Costituiscono inoltre cessioni di beni le seguenti operazioni:

- 1) le vendite con riserva di proprietà;
- 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti;
- 3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
- 4) le cessioni gratuite di beni a esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a euro 50,00 e di quelli per i quali non sia stata operata all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19 (detrazione), anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis (esercizio di più attività);
- 5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19 (detrazione);
- 6) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto, comprese le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, inclusi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.

### Cessioni di beni escluse:

- a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;
- b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;
- c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9, lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (trattasi di quelle da realizzare nelle zone agricole, ivi comprese le residenze, in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo a titolo principale);
- d) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;
- e) abrogato;
- f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti;
- g) abrogato;
- h) abrogato;
- i) le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari;
- j) le cessioni di paste alimentari; le cessioni di pane, biscotto di mare e altri prodotti della panetteria ordinaria, senza aggiunta di zuccheri, miele, uova, materie grasse, formaggio o frutta; le cessioni di latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie (regime inapplicabile poiché dall'1/1/1998 è soggetto ad aliquota del 4%, tabella A parte II nn. 3 e 15);
- k) le cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio (di cui al regio decreto legge 19/10/1938, n. 1933, convertito nella legge 5/06/1839, n. 937, e successive modificazioni e integrazioni).

### **Prestazioni di servizi (art. 3)**

Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

**Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:**

- 1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
- 2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative a invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, comprese le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;
- 3) i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente;
- 4) le somministrazioni di alimenti e bevande;
- 5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

Le prestazioni indicate sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono per ogni operazione di valore superiore a euro 50,00 prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), e delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici.

Tali disposizioni non si applicano in caso di uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero di messa a disposizione a titolo gratuito nei confronti dei dipendenti:

- a) di veicoli stradali a motore per il cui acquisto, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, la detrazione dell'imposta è stata operata in funzione della percentuale di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 19-bis 1;
- b) delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione, qualora sia stata computata in detrazione una quota dell'imposta relativa all'acquisto

delle predette apparecchiature, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, ovvero alle suddette prestazioni di gestione, non superiore alla misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per fini diversi da quelli di cui all'articolo 19, comma 4, secondo periodo.

### **Prestazioni di servizi escluse:**

- a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative ai disegni e alle opere dell'architettura, alle opere dell'arte cinematografica e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale;
- b) i prestiti obbligazionari;
- c) le cessioni dei contratti che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro, cessioni e conferimenti di aziende o rami di azienda e terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- d) i conferimenti e i passaggi in dipendenza di fusioni, scissioni, o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti;
- e) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli concernenti opere di cui alla lettera a), e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi;
- f) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;
- g) le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi di cui al n. 3) del secondo comma dell'art. 2 e quelle dei mandatari di cui al terzo comma del presente articolo.

## **7.2 Le attività commerciali (art. 4)**

Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

### **Presunzione assoluta di esercizio di imprese**

Sussiste sempre per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi:

- fatte dalle società commerciali di ogni tipo e forma, anche estere, da enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o

principale l'esercizio di attività commerciale o agricole;

- fatte dalle società e dagli enti sopra indicati ai propri soci, associati o partecipanti; per gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, solo se fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole; a favore dei soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari, determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

### **Esclusioni**

Tra queste ultime (i beni e i servizi a favore dei soci dietro corrispettivi specifici) sono però escluse quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali. Gli atti costitutivi o gli statuti devono essere uniformati a determinate e precise clausole (art. 4, c. 7).

### **Presunzione assoluta di attività commerciali**

Anche se esercitate da enti pubblici:

- a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati;
- b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- e) trasporto e deposito di merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) pubblicità commerciale;

j) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

### **Esclusioni**

- Le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità;
- le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla Banca d'Italia, e dall'Ufficio Italiano dei Cambi;
- la gestione, da parte delle amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale e a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso a usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio;
- la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dei partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali;
- le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei Deputati e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali;
- le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio Sanitario Nazionale;
- la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, anche dietro pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli associati da parte di associazioni di promozione sociale, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, purché l'attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti dei soci, associati o partecipanti (le associazioni devono essere incluse tra gli enti di cui all'art. 3, c. 6, lett. e, della legge n. 287\1991, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno e gli atti costitutivi o gli statuti devono essere uniformati a determinate e precise clausole - art. 4, c. 7).

### **Società di godimento (dall'1/1/1998)**

Non sono considerate attività commerciali nei confronti di società o enti, anche in deroga alla presunzione assoluta di

attività commerciale:

- 1) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, a esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10;
- 2) il possesso e la gestione di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto a uso privato;
- 3) il possesso e la gestione di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto;
- 4) il possesso di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli simili, costituenti immobilizzazioni, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate.

Condizioni relative ai punti 1, 2 e 3: qualora la partecipazione alla società o ente proprietario consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni. Condizione relativa al punto 4: qualora le partecipazioni o i titoli siano posseduti al fine di percepire dividendi, interessi. Relativamente al punto 4: qualora il possesso sia finalizzato alla percezione di dividendi, interessi o altri frutti, e la società non sia dotata di strutture dirette a esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

## **Operazioni non imponibili**

### **Imprenditore agricolo (art. 2135)**

È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per silvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano a oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività

agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione e ospitalità come definite dalla legge.

### **Imprenditori soggetti a registrazione (art. 2195)**

Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- 3) un'attività di trasporto per terra, o per acqua o per aria;
- 4) un'attività bancaria o assicurativa;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti (1754).

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano (artt. 100, 200).

## **7.3 Le operazioni esenti dall'imposta (art. 10)**

- 1) Le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, a eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione (D.Lgs. 21/04/1993, n. 124), le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta;
- 2) le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio;
- 3) le operazioni relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio;
- 4) le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuate la custodia e l'amministrazione dei titoli nonché il servizio di gestione individuale di portafogli; le operazioni, relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli,

incluse le negoziazioni e le opzioni ed eccettuati la custodia e l'amministrazione nonché il servizio di gestione individuale di portafogli. Si considerano in particolare operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari i contratti a termine fermo su titoli e altri strumenti finanziari e le relative opzioni, comunque regolati; i contratti a termine su tassi di interesse e le relative opzioni; i contratti di scambio di somme di denaro o di valute determinate in funzione di tassi di interesse, di tassi di cambio o di indici finanziari, e relative opzioni; le opzioni su valute, su tassi di interesse o su indici finanziari, comunque regolate;

- 5) le operazioni relative ai versamenti di imposte effettuati per conto dei contribuenti, a norma di specifiche disposizioni di legge, da aziende e istituti di credito;
- 6) le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel D.Lgs. 14/4/1948, n. 496, ratificato con L. 22/4/1953, n. 342 e succ. modificazioni; le operazioni relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse (D.M. per l'agricoltura e foreste 16/11/1955 in G.U. n. 73 del 26/11/1955, e alla L. 24/3/1942, n. 315, e succ. modificazioni), ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate;
- 7) le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate;
- 8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, ed i fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lettere c) d) ed f) del Testo Unico dell'edilizia di cui al D.P.R. 380/2001, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;

8-bis) le cessioni di fabbricati, o di porzioni di fabbricato,

diverse da quelle di cui al successivo numero 8-ter), escluse quelle effettuate, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, primo comma, lettere c), d) ed f), del testo Unico dell'edilizia di cui al D.P.R. 308/01 entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

- 8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalla imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, primo comma, lettere c) d) ed f) del Testo Unico dell'edilizia di cui al D.P.R. 308/02, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
- 9) le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1 a 7, nonché quelle relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate in relazione a operazioni poste in essere dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio Italiano dei Cambi, ai sensi dell'articolo 4, quinto comma, del presente decreto;
- 10) abrogato;
- 11) le cessioni di oro da investimento, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo, a esclusione di quelle poste in essere dai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento, i quali abbiano optato, con le modalità e i termini previsti dal D.P.R. 10/11/1997, n. 442, anche in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta; le cessioni e acquisti a termine, le chiusure di rapporti e ogni altra operazione inclusa tra i redditi diversi, ai fini delle imposte sui redditi, riferite all'oro da investimento; le intermediazioni relative alle precedenti operazioni. Se il cedente ha optato per l'applicazione dell'imposta, analoga opzione può essere esercitata per le relative prestazioni di intermediazione;
- 12) le cessioni gratuite di beni che non sono soggette a imposta

ai sensi dell'art. 2 n. 4, fatte a enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS;

- 13) le cessioni gratuite di beni che non sono soggette a imposta ai sensi dell'art. 2 n. 4, a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della legge 8/12/1970, n. 996, o della legge 24/02/1992, n. 225;
- 14) le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza o altri mezzi di trasporto abilitati a eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri;
- 15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da ONLUS;
- 16) le prestazioni del servizio postale universale, nonché le cessioni di beni a queste accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione. Sono escluse le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse accessorie, le cui condizioni siano state negoziate individualmente;
- 17) abrogato;
- 18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27/07/1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della Sanità, di concerto con il Ministro delle Finanze;
- 19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;
- 20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale;

- 21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla L. 21/3/1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;
- 22) le prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili;
- 23) le prestazioni previdenziali e assistenziali a favore del personale dipendente;
- 24) le cessioni di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno;
- 25) abrogato;
- 26) abrogato;
- 27) le prestazioni proprie dei servizi di pompe funebri;
- 27-bis) abrogato;
- 27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'articolo 41 della L. 23/12/1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS;
- 27-quater) le prestazioni delle compagnie barracellari di cui all'art. 3, L. 2/8/1897, n. 382;
- 27-quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2;
- 27-sexies) le importazioni nei porti, effettuate dalle imprese di pesca marittima, dei prodotti della pesca allo stato naturale o dopo operazioni di conservazione ai fini della commercializzazione, ma prima di qualsiasi consegna.

Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10%, a condizione che i corrispettivi

dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

A far data dal 1/7/2008 non è più in vigore l'esenzione IVA sulle prestazioni ausiliarie nei gruppi bancari, assicurativi e di imprese che svolgono per la maggior parte operazioni esenti.

### Oro da investimento

- L'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore a 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli;
- le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità Europee e annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del Tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco.

## 7.4 Le cessioni di immobili (dal 12 agosto 2012)

### Cessioni di immobili strumentali

Cedente	Cessionario	Regime IVA	Detrazione
Imprese costruttrici o di recupero edilizio che hanno ultimato gli investimenti da meno di 5 anni	Soggetti passivi d'imposta e privati	Imponibile IVA (10% - 22%)	Ammessa
Altri soggetti passivi d'imposta diversi dai precedenti e imprese costruttrici o di recupero edilizio che hanno ultimato gli investimenti da più di 5 anni e che hanno manifestato l'opzione per l'imposizione	Soggetti passivi d'imposta e privati	Imponibile IVA 10% - 22% [reverse charge]	Ammessa
Altri soggetti passivi d'imposta diversi dai precedenti e imprese costruttrici o di recupero edilizio che hanno ultimato gli investimenti da più di 5 anni e che non hanno manifestato l'opzione per l'imposizione	Soggetti passivi d'imposta e privati	Esente	Non ammessa o ammessa con pro-rata

**Cessione di immobili abitativi**

<b>Cedente</b>	<b>Cessionario</b>	<b>Regime IVA</b>	<b>Detrazione</b>
Imprese costruttrici o di recupero edilizio che hanno ultimato gli investimenti da meno di 5 anni	Soggetti passivi d'imposta e privati	Imponibile IVA (4% prima casa -10% - abitazione di lusso 22%)	Ammessa
Imprese costruttrici o di recupero edilizio che hanno ultimato gli investimenti da più di 5 anni e che hanno manifestato l'opzione per l'imposizione	Soggetti passivi d'imposta e privati	Imponibile IVA (4% prima casa - 10% - abitazione di lusso 22%) [reverse charge]	Ammessa
Altri soggetti passivi d'imposta diversi dai precedenti e che non hanno manifestato l'opzione per l'imponibilità	Soggetti passivi d'imposta e privati	Esente	Non ammessa o ammessa con pro-rata

**Cessione di immobili abitativi destinati ad alloggi sociali**

<b>Cedente</b>	<b>Cessionario</b>	<b>Regime IVA</b>	<b>Detrazione</b>
Soggetti passivi d'imposta che hanno esercitato l'opzione per l'imponibilità	Soggetti passivi d'imposta e privati	Imponibile IVA (4% prima casa - 10% - abitazione di lusso 22%) [reverse charge]	Ammessa
Soggetti passivi d'imposta che non hanno esercitato l'opzione per l'imponibilità	Soggetti passivi d'imposta e privati	Esente	Non ammessa o ammessa con pro-rata

**Locazioni (anche finanziarie) di immobili strumentali**

<b>Locatore</b>	<b>Conduttore</b>	<b>Regime IVA</b>	<b>Detrazione</b>
Imprese costruttrici o di recupero edilizio che hanno esercitato l'opzione per l'imponibilità	Soggetti passivi d'imposta e privati	Imponibile IVA 22%	Ammessa
Soggetti passivi d'imposta che non hanno esercitato l'opzione per l'imponibilità	Soggetti passivi d'imposta e privati	Esente	Non ammessa o ammessa con pro-rata

**Locazioni (anche finanziarie) di immobili abitativi**

<b>Locatore</b>	<b>Conduttore</b>	<b>Regime IVA</b>	<b>Detrazione</b>
Soggetti passivi d'imposta che hanno esercitato l'opzione per l'imponibilità	Soggetti passivi d'imposta e privati	Imponibile IVA 10%	Ammessa
Soggetti passivi d'imposta diversi dai precedenti e imprese costruttrici o di recupero edilizio che non hanno esercitato l'opzione per l'imponibilità	Soggetti passivi d'imposta e privati	Esente	Non ammessa o ammessa con pro-rata

**Locazione (anche finanziaria) di immobili abitativi destinati ad alloggi sociali**

Locatore	Conduttore	Regime IVA	Detrazione
Soggetti passivi d'imposta che hanno esercitato l'opzione per l'imponibilità	Soggetti passivi d'imposta e privati	Imponibile IVA 10%	Ammessa
Soggetti passivi d'imposta diversi dai precedenti e imprese costruttrici o di recupero edilizio che non hanno esercitato l'opzione per l'imponibilità	Soggetti passivi d'imposta e privati	Esente	Non ammessa o ammessa con pro-rata

**7.5 La base imponibile, il valore normale, le operazioni escluse****Base imponibile (art. 13)**

La base imponibile delle cessioni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti dal cedente o dal prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

Per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di soggetti che hanno una detrazione IVA limitata per effetto del pro-rata la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se, allo stesso tempo:

- risulta pattuito un corrispettivo inferiore al valore normale;
- l'operazione è effettuata nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto.

Per le cessioni gratuite di beni, autoconsumo e destinazione a finalità extra-imprenditoriali la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto, o in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni. Per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore nonché delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore. Il valore normale sarà, nella fattispecie, definito con apposito D.M. Fino a quando non sarà emanato il D.M. il valore normale di veicoli stradali a motore concesso in uso promiscuo ai dipendenti è pari al 30%

dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base delle tariffe ACI, al netto degli eventuali importi trattenuti o corrisposti dal dipendente.

Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti.

### **Valore normale (art. 14)**

Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione. Qualora non vi siano situazioni "analoghe" per valore normale si intende:

- per le cessioni di beni: il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;
- per le prestazioni di servizi: le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi.

### **Aliquote dell'imposta (art. 16)**

A decorrere dal 1/10/2013 l'aliquota è stabilita nella misura del 22%. Aliquote ridotte sono previste nelle tabelle allegate al decreto.

### **Operazioni escluse (art. 15)**

Non concorrono a formare la base imponibile:

- 1) le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente;
- 2) il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;
- 3) le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate;
- 4) l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa;

- 5) le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto.

Non si tiene conto, in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'esecuzione del contratto.

### **Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici (art. 17-ter)**

Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

## **7.6 Gli acquisti indetraibili interamente o in parte (art. 19-bis 1)**

- a) Aeromobili e relativi componenti e ricambi: l'imposta è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati a essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;
- b) beni di lusso (beni elencati in tabella B), navi e imbarcazioni da diporto e relativi componenti e ricambi: l'imposta è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;
- c) veicoli stradali a motore e relativi componenti e ricambi: l'imposta è ammessa in detrazione nella misura del 40% se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio d'impresa, dell'arte o delle professioni. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli

agenti e rappresentanti di commercio. Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto;

- d) carburanti e lubrificanti destinati a veicoli stradali a motore aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto e relative prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, nonché contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili: l'IVA è ammessa in detrazione, nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei relativi beni;
- e) trasporto di persone salvo che non formino oggetto dell'attività propria d'impresa;
- f) alimenti e bevande: non è ammessa in detrazione l'imposta relativa, salvo quelle che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa;
- g) abrogato;
- h) spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 50,00: l'imposta non è ammessa in detrazione;
- i) acquisti, locazioni, manutenzione, ricupero o gestione di fabbricati, o porzioni, a destinazione abitativa: nessuna detrazione, salvo che per le imprese, che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione o la rivendita di fabbricati o porzioni. La disposizione non si applica ai soggetti che esercitano attività che danno luogo a operazioni esenti (numero 8 dell'art. 10), che comportano la riduzione della percentuale di detrazione in base a pro-rata.

La risoluzione 6/Dpf del 20/2/2008 ha confermato il diritto alla detrazione IVA pari al 100% per le auto utilizzate esclusivamente nell'esercizio d'impresa e anche nell'ipotesi di messa a disposizione di veicoli ai dipendenti. Nel caso in cui l'auto viene utilizzata anche per fini privati l'impresa deve emettere fattura con IVA. L'importo della fattura non può in ogni caso essere inferiore al benefit fiscale (30% della tabella ACI dei 15mila chilometri).

### **Reverse charge (art. 17)**

Per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10, n. 11, nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325

millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario se soggetto passivo di imposta nel territorio dello Stato.

Tali disposizioni si applicano anche:

- a) alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;
- a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
- a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti di completamento relative ad edifici;
- a-quater) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter.
- b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative (data di entrata in vigore da definirsi);
- c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti accessori (data di entrata in vigore da definirsi);
- d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere (data di entrata in vigore da definirsi);
- d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);
- d-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati e discount alimentari.

Adempimenti del cedente: il cedente/prestatore deve emettere fattura senza applicazione dell'IVA, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione

«inversione contabile»; può detrarre l'IVA assolta sugli acquisti e importazioni; può esercitare il rimborso dell'IVA secondo quanto disposto dall'art. 38-bis. Adempimenti del cessionario: l'acquirente deve integrare la fattura emessa dal cedente indicando sia l'aliquota applicata che l'imposta; annotare la fattura integrata nel registro delle fatture emesse o corrispettivi entro il mese di ricevimento della fattura o comunque entro 15 gironi dal ricevimento, nonché nel registro degli acquisti. È punito con la sanzione compresa tra il 100% ed il 200% dell'imposta (con un minimo di euro 258) il cessionario o il committente che, nell'esercizio d'impresa, arti o professioni, non assolve l'IVA mediante il meccanismo del reverse charge.

## 7.7 La fatturazione

### Fatturazione delle operazioni (art. 21)

Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo. Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario.

Per le operazioni fino a euro 100 si può emettere la fattura semplificata, ove, in luogo degli elementi identificativi del destinatario è possibile indicare il solo codice fiscale o la partita IVA del medesimo, ed il corrispettivo può essere indicato comprensivo di IVA. Tale limite è elevabile a euro 400 o rimosso per taluni settori.

Per le prestazioni di servizi effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, ed individuabili da idonea documentazione, si può emettere una sola fattura riepilogativa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione.

## 7.8 IVA per cassa

Le imprese ed i professionisti che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedano di realizzare, un volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, possono opzionare l'applicazione dell'IVA per cassa. In tale caso l'imposta sul valore aggiunto relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi.

L'imposta diviene, comunque, esigibile decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo che il

cessionario o committente, prima del decorso di detto termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali.

Le fatture emesse in sede di applicazione dell'IVA per cassa, dovranno recare l'annotazione che: "trattasi di operazioni con "IVA per cassa", ai sensi dell'art. 32-bis del decreto-legge 22/06/2012, n. 83".

D'altro canto, il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa agli acquisti effettuati sorgerà solo al momento del pagamento dei relativi corrispettivi.

L'opzione vincola il contribuente all'applicazione dell'"IVA per cassa" almeno per un triennio, salvi i casi di superamento della soglia dei due milioni di euro di volume d'affari, che comportano la cessazione del regime.

---

A cura di **Paolo Pagani** e **Antonio Musso**

*Commissione Diritto Tributario Nazionale*

*Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano*

## **7.9 Le operazioni all'importazione e all'esportazione**

### **Premessa**

Nell'area tematica dell'Iva nei rapporti con l'estero non si registrano particolari novità se non quella dell'introduzione del "MOSS".

In attuazione delle novità introdotte dalla Direttiva 2008/8/CE, relativamente al luogo di prestazione dei servizi, il D.Lgs. 31 marzo 2015 n. 42 prevede che i soggetti passivi che effettuano prestazioni di servizi di telecomunicazione, di tele-radiodiffusione o elettronici resi a committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati o residenti nell'Unione europea, dovendo addebitare l'imposta del Paese del committente, potranno effettuare una procedura di registrazione, esclusivamente in via diretta ed elettronica, attraverso le funzionalità rese disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)), il cosiddetto "Mini One Stop Shop". Detti soggetti utilizzano le funzionalità ad essi rese disponibili, tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, previo inserimento delle proprie credenziali personali. La registrazione viene effettuata on-line. Analogamente possono procedere i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, non stabiliti né identificati in alcuno altro Stato membro dell'Unione, che scelgano di identificarsi in Italia. Le disposizioni sono contenute negli artt. 74-quinquies e seguenti del D.P.R. n. 633/72. Il sistema prevede l'applicazione dell'imposta con l'aliquota e le modalità del paese del committente non soggetto passivo, secondo lo spirito della direttiva. La procedura prevede un regime

dichiarativo trimestrale. La detrazione dell'iva su acquisti è operante sull'imposta (eventualmente) dovuta al di fuori del regime speciale. Anche i controlli ed i rimborsi hanno un alveo specifico.

### **Effettuazione delle operazioni (art. 6)**

Il momento di effettuazione della prestazione dei servizi è quello del pagamento del corrispettivo (o quello di maturazione dei corrispettivi nel caso di servizi a carattere continuativo o periodico), mentre la relativa deroga si identifica nel momento di emissione della fattura, qualora antecedente.

Una regola particolare sussiste per la determinazione del momento di effettuazione dei servizi con controparti straniere, a norma del sesto comma, dal quale si desume che:

- 1) per le prestazioni di servizi generiche rese da un soggetto passivo stabilito in altro Stato (UE o extra UE) ad un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato;
- 2) per le prestazioni di servizi diverse da quelle "particolari" (di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies), rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un altro non ivi stabilito.

Il momento di effettuazione è identificato da:

- a) quale regola generale, dal momento di ultimazione della prestazione (o di maturazione dei corrispettivi nel caso di servizi a carattere continuativo o periodico);
- b) quale deroga dal momento di effettuazione dei pagamenti totali o parziali qualora anteriori al verificarsi degli eventi di cui al precedente punto;
- c) infine nel caso di prestazioni continuative la cui durata eccede i dodici mesi rispetto alle quali non vi sia stata la corresponsione di alcun pagamento nel medesimo periodo, esse si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare sino alla loro ultimazione.

### **Territorialità (artt. 7 - 7-septies)**

La direttiva ha apportato modifiche di estrema rilevanza ai criteri fondanti il concetto di territorialità delle prestazioni di servizi tra soggetti passivi nazionali e soggetti diversi da questi ultimi, sia appartenenti alla UE sia extra UE. Negli ultimi paragrafi relativi alla presente sezione in materia di IVA è contenuta una breve analisi relativa alle prestazioni di servizi in ambito internazionale. Relativamente alle cessioni di beni l'art. 7-bis del D.P.R. n. 633/72 ("Territorialità - Cessioni di beni") dispone che le cessioni di beni si considerano effettuate

nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili esistenti nel territorio dello stesso. Detti beni possono essere nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione. Si considerano altresì effettuate nel territorio dello Stato le cessioni che hanno per oggetto beni mobili spediti da un altro Stato membro UE, poi montati, installati assieme nel territorio italiano dal fornitore o da terzi per suo conto. Regimi particolari sono previsti per le cessioni effettuate a bordo di navi od aerei passeggeri e per le cessioni di gas ed energia elettrica mediante reti di distribuzione.

### **Tasso di cambio dei corrispettivi in valuta estera (art. 13)**

La legge di stabilità 2013 ha definito un criterio univoco di determinazione del tasso di cambio dei corrispettivi in valuta estera a partire dal 1° gennaio 2013. Senza che operi più alcuna distinzione tra operazioni nazionali ed intracomunitarie, il tasso di cambio assunto per la determinazione dei corrispettivi in valuta è pari nell'ordine:

- 1) cambio del giorno di effettuazione dell'operazione;
- 2) cambio del giorno di emissione della fattura, in mancanza dell'indicazione del giorno di effettuazione dell'operazione in fattura;
- 3) cambio del giorno antecedente più prossimo.

## **7.9.1 Le esportazioni (art. 8)**

Ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 per "operazione di esportazione" si intende generalmente il trasferimento a titolo oneroso, o gratuito, della proprietà, o di altro diritto reale di godimento, di beni con conseguente spedizione o trasporto di essi dal territorio UE ad uno Stato fuori dall'Unione Europea. Le operazioni di esportazione sono operazioni non imponibili ai fini IVA in Italia, anche se le stesse rientrano nel volume d'affari, dando vita a tutti gli obblighi previsti in materia di operazioni IVA, quali fatturazione, registrazione e dichiarazione dell'imposta.

## **7.9.2 Alcuni tipi di operazioni all'esportazione**

- 1) **Esportazione diretta:** affinché si verifichi tale operazione devono realizzarsi congiuntamente le seguenti condizioni (art. 8, comma 1, lett. a):
  - il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento dei beni;
  - la materiale uscita dei beni fuori dal territorio comunitario;
  - il trasporto o la spedizione dei beni eseguiti "a cura o a

nome dei cedenti o commissionari", anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi".

- 2) **Cessione ad operatore estero con consegna in Italia:** le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio UE entro 90 gg. dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto (tipicamente le vendite "franco fabbrica" o c.d. Ex-Works) (art. 8, comma 1, lett. b) (a tale disciplina derogano le operazioni inerenti alcuni tipi di beni quali ad esempio quelli destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo, ecc). Tale tipo di esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura, pena l'obbligo di assoggettare la cessione ad imposta.

I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni. Vale la pena sottolineare che non è essenziale il requisito dell'onerosità dell'operazione, come non è necessario che il cedente sia un soggetto IVA residente in Italia (può essere infatti anche un Rappresentante fiscale in Italia di un soggetto non residente). Ricordiamo che nell'esportazione diretta, l'operazione può avvenire anche mediante l'ausilio di commissionari. L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare del documento di trasporto di cui all'art. 21, comma 4, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972.

- 3) **Le cessioni, anche tramite commissionari,** di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta (esportatori abituali: per le condizioni relative a dette operazioni si veda quanto disposto dall'art.8, comma 2, D.P.R. n. 633/1972).
- 4) **Esportazioni triangolari:** le cessioni di un operatore italiano ad altro operatore italiano ove il primo provvede a curare il trasporto o la spedizione dei beni fuori del territorio doganale. Tale operazione non è disciplinata con chiarezza dall'art. 8, comma 1, lett. a) (si veda tuttavia quanto precisa la Legge n. 413/1991, art. 13).

## Esempio

Primo cedente



Italia, soggetto passivo IVA, vende i beni a Italia1 (soggetto IVA in Italia - effettivo esportatore), il quale rivende a sua volta i medesimi beni a Svizzera, incaricando Italia di operare il trasporto a destinazione (fuori UE). Secondo la Corte di Cassazione (sentenza n. 21946 del 19/10/2007) nelle cessioni all'esportazione effettuate in triangolazione (lettera a) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972), così chiamate per la presenza di un cedente e di un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo, residente all'estero e destinatario della merce, l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario medesimo; queste circostanze debbono emergere dalla documentazione prevista dalla legge (art. 13 della L. n. 413/1991) cioè da documento doganale, ovvero da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura, senza che siano ammissibili equipollenti.

### Requisito delle cessioni all'esportazione

È da ricordare che, affinché si abbia "esportazione", è necessario che i beni vengano effettivamente inviati fuori del territorio UE. L'art. 8, comma 2 del D.P.R. 633/72 stabilisce i criteri per la formazione del *plafond*, cioè dell'importo nei limiti del quale è possibile acquistare beni e servizi senza applicazione dell'IVA. Definire pertanto una determinata operazione come "esportazione" è di fondamentale importanza per le implicazioni che ciò comporta: sia ai fini della mancata applicazione dell'IVA in fattura export, sia ai fini della creazione del *plafond*. È bene osservare come il legislatore abbia deciso di escludere dalla determinazione del volume d'affari rilevante ai fini della verifica dello status di esportatore abituale e dall'associata formazione del *plafond* le operazioni attive ("in inversione contabile" o "non soggette") cui è stato esteso l'obbligo di fatturazione ai sensi del nuovo comma 6-bis dell'art. 21 del D.P.R. 633/72. In altre parole "la nuova fatturazione" in vigore a partire dall'1/1/2013 non incide sulle cd. esportazioni indirette di cui all'art. 8 c.1, lett. c).

Per i soggetti che intendono usufruire del regime di acquisto

in sospensione d'imposta (cd. esportatori abituali) si segnala la variazione degli adempimenti formali cui sono tenuti. In particolare per gli acquisti da effettuare a partire dal 12/02/2015 il relativo onere è stato traslato dal cedente al cessionario (ossia l'esportatore abituale stesso) in quanto è quest'ultimo a dover provvedere alla trasmissione telematica della dichiarazione d'intento (nel nuovo modello) all'Agenzia delle Entrate dalla quale ottiene una ricevuta di avvenuta presentazione. Copia cartacea della dichiarazione d'intento unitamente alla predetta ricevuta sono poi consegnate o inviate a cura del medesimo al cedente prima dell'effettuazione dell'operazione d'acquisto in sospensione d'imposta. Il cedente è tenuto a riepilogare le dichiarazioni d'intento ricevute nel quadro VI della propria Dichiarazione Iva annuale.

### **Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (art. 8-bis)**

È l'articolo del D.P.R. n. 633/1972 sul quale sono intervenute modifiche in vigore dal 17/01/2012 ad opera della legge n. 217 del 15/12/2011. Le variazioni abbracciano le lettere a) (modificata), a-bis) (di nuova introduzione), d) (modificata), e) (modificata) ed e-bis) (di nuova introduzione). Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8:

- a) le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11/02/1971, n. 50;
- a-bis) le cessioni di navi di cui agli articoli 239 e 243 del codice dell'ordinamento militare, di cui al decreto legislativo 15/03/2010, n. 66;
- b) le cessioni di navi e di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- c) le cessioni [di navi e] di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;
- d) le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluse, per le navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo;
- e) le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione,

riparazione, modificazione, trasformazione, assemblaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis) b) e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a), a-bis) e b).

e-bis) le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alla lettera e) direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis) e c) e del loro carico.

Le disposizioni del terzo e quarto comma dell'art. 8 si applicano, con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa.

Nel recepire le raccomandazioni comunitarie, il legislatore ha circoscritto la non imponibilità alle navi adibite alla navigazione in alto mare: sulla scorta delle sentenze della Corte di Giustizia Europea essa appare implicare la necessità che le imbarcazioni debbano effettivamente compiere anche navigazioni in alto mare.

### **7.9.3 Le importazioni (artt. 67 - 70)**

Il termine "importazione" è da attribuire al D.L. n. 331/1993 che, modificando l'art. 67 del D.P.R. n. 633/72, ha inteso riferirsi alle sole operazioni aventi ad oggetto beni provenienti da Paesi terzi o dai territori considerati - ai fini dell'IVA - extracomunitari. Secondo quanto disposto dall'art. 67, costituiscono tra l'altro importazioni le seguenti operazioni:

- a) le operazioni di immissione in libera pratica, anche con sospensione del pagamento dell'imposta qualora trattasi di beni destinati a proseguire verso un altro Stato membro della UE;
- b) le operazioni di perfezionamento attivo (art. 2, lett. b), Reg. CEE n. 1999/85 del Consiglio UE del 16/07/1985);
- c) le operazioni di ammissione temporanea aventi ad oggetto beni destinati ad essere riesportati tal quali che, in ottemperanza alle disposizioni della UE, non fruiscono dell'esenzione totale dai dazi di importazione;
- d) le operazioni di immissione in consumo relative a beni provenienti dal Monte Athos, dalle Isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltremare;
- e) le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori dalla UE e quelle di reintroduzione di beni

precedentemente esportati fuori della UE medesima.

### **L'immissione in libera pratica e l'immissione al consumo**

Con l'introduzione nel territorio della UE di beni provenienti da Paesi extracomunitari si possono verificare in particolare due situazioni a seconda degli adempimenti doganali cui i beni sono sottoposti:

- immissione in libera pratica: significa che sono state espletate tutte le formalità di importazione e si è provveduto a versare in Dogana i dazi e le altre tasse dovute (secondo i regolamenti comunitari), calcolati sulla base della Tariffa Integrata Comunitaria (TARIC). Con l'immissione in libera pratica i beni extra UE vengono ad assumere lo status di "beni comunitari";
- immissione al consumo: significa che si è provveduto a versare in Dogana l'IVA relativa ai beni divenuti (tramite l'immissione in libera pratica) comunitari.

In alcuni casi è possibile sospendere la riscossione dell'IVA in Dogana. Trattasi ad esempio delle seguenti fattispecie di operazioni:

- beni destinati ad essere immessi in Deposito Fiscale autorizzato: la successiva estrazione dei beni per l'immissione in consumo realizzerà una operazione imponibile IVA (art. 50-bis, comma 4, D.L. 331/93);
- beni "in transito": è possibile sospendere il versamento dell'IVA per quei beni che, in transito sul territorio, sono destinati a non essere immessi al consumo in Italia (es. perfezionamento attivo ex art. 175, D.P.R. n. 43/1973, importazione temporanea ex art. 67, comma 1, D.P.R. n. 633/1972).

### **Perfezionamento attivo e passivo**

Secondo la disciplina del Codice doganale comunitario (Reg. n. 2913/1992, articolo 114 e seguenti), il regime di perfezionamento attivo consente di sottoporre a lavorazione sul territorio doganale della Comunità, per far subire loro una o più operazioni di perfezionamento:

- a) merci non comunitarie destinate ad essere riesportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori, senza essere soggette ai dazi all'importazione né a misure di politica commerciale;
- b) merci immesse in libera pratica, con rimborso o sgravio dei relativi dazi all'importazione, quando vengano esportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma

di prodotti compensatori. In sostanza, le operazioni di perfezionamento attivo riguardano la lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, assemblaggio e adattamento ad altre merci, la trasformazione di merci, la ripartizione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto, se sono eseguite nel territorio di uno Stato membro. Ove invece le lavorazioni sono effettuate all'estero, si parlerà di perfezionamento passivo.

In materia di dazi doganali, la procedura di perfezionamento attivo è disciplinata dagli artt. 175 e seguenti del D.P.R. n. 43/1973 e indica il regime con il quale si sottopongono a perfezionamento, senza pagamento di dazi doganali, merci importate, a condizione che le stesse siano destinate a essere esportate al di fuori del territorio doganale dell'Unione Europea, in tutto o in parte, sotto forma di "prodotti compensatori". Le operazioni di perfezionamento attivo eseguite nel territorio dello Stato italiano costituiscono importazioni soggette ad IVA (art. 67, c. 1, lett. b, D.P.R. n. 633/1972).

## **I Depositi IVA**

I Depositi IVA offrono ai contribuenti, in particolare a quelli che soffrono di credito IVA strutturale o che non godono delle agevolazioni degli esportatori abituali (plafond), un incisivo strumento di riequilibrio finanziario per la propria azienda. L'istituzione di un Deposito di simili fattezze, infatti, risulta conveniente per i soggetti che importino beni a dazio nullo o che non vantino la qualifica di esportatore abituale, ovvero per quegli importatori che, vendendo successivamente ad esportatori abituali su lettera d'intento, sono in permanente posizione creditoria verso l'Erario.

I Depositi IVA, istituiti con legge n. 28 del 18/02/1997 e Regolamento n. 419 del 18/12/1998, sono regolati dall'articolo 50-bis del D.L. 331/1993 mentre, con il D.M. n. 419/1997, sono stati dettati i criteri per la richiesta di autorizzazione alla gestione del deposito, le modalità di movimentazione dei beni nonché la tenuta di un apposito registro. Nella pratica, tali depositi sono luoghi per la custodia di beni nazionali e comunitari in regime sospensivo IVA fino al momento della loro estrazione. L'introduzione nei depositi può riguardare anche beni extra UE previa loro immissione in libera pratica nel territorio comunitario. È solo il caso di osservare che, secondo la normativa, i beni immessi nei Depositi non possono essere destinati alla vendita al minuto al proprio interno. L'art. 50-bis individua i soggetti autorizzati alla gestione del deposito: quelli abilitati dalla normativa doganale o delle accise, e le imprese autorizzate dal Direttore Regionale delle Entrate competente in relazione alla localizzazione del deposito (in base a requisiti specificati nel D.M. 20/10/1997, n. 419, tra cui la disponibilità di locali idonei alla custodia dei beni).

Se il deposito è destinato a custodire beni in conto terzi, l'autorizzazione potrà essere rilasciata a società o enti con un minimo capitale sociale, o fondo di dotazione (euro 516.456,90). L'autorizzazione avverrà entro 180 giorni dalla richiesta, dietro presentazione di apposita documentazione (richiesta alla Direzione Regionale, certificato iscrizione CCIAA, certificato carichi pendenti). Con la Finanziaria 2007 (Legge n. 296/2006) si è precisata la tipologia di depositi per i quali, ex art. 50-bis del D.L. n. 331/1993, non si rende necessaria una preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle Entrate per essere adibiti anche a depositi IVA in quanto già valutati positivamente ed autorizzati, sia pure ad altri fini, dall'Amministrazione doganale. Alternativamente, non rimarrà precluso al contribuente il ricorso a società già autorizzate alla gestione di Depositi IVA da parte della Direzione Regionale delle Entrate (generalmente società di spedizioni, ovvero esercenti magazzini generali o depositi franchi).

Interessanti spunti ai fini della prassi ministeriale si rintracciano nelle recenti Risoluzione n. 440/E del 12/11/2008 e nella Circolare n. 8/E del 13/03/2009.

### **Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art. 9)**

Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili le seguenti fattispecie:

1. trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto;
2. trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta dovuta sull'importazione;
3. noleggi e locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti indicati al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione e a quelli relativi a beni in importazione, purché i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta dovuta sull'importazione;
4. servizi di spedizione relativi ai trasporti indicati al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione e ai trasporti di beni in importazione, purché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano assoggettati all'imposta dovuta sull'importazione e servizi relativi alle operazioni doganali;

4bis. i servizi accessori relativi a piccole spedizioni di carattere

non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile;

5. servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione, purché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati a imposta dovuta sull'importazione;
6. servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, compresi quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari;
7. servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3) nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori dell'UE; le cessioni di licenze all'esportazione;
- 7 bis. servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio, quali l'organizzazione di pacchetti turistici (costituiti da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, verso il pagamento di un corrispettivo globale, ai sensi dell'art. 2 D.Lgs. n. 111\1995), relativi a prestazioni eseguite fuori del territorio degli Stati membri dell'Unione Europea;
8. manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali (a norma dell'art. 152, 1° c., del T.U. approvato con D.P.R. n. 43\1973);
9. trattamenti (di cui all'art. 176 del T.U. approvato con D.P.R. n. 43\1973) eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati e quelli eseguiti su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati a essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.

Si fa presente che, a seguito dell'introduzione del nuovo articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 ad opera del D.Lgs. n. 18/2010, le suddette prestazioni potranno essere non imponibili ai sensi dell'art. 9 solo se addebitate a soggetto passivo d'imposta nazionale. Qualora invece addebitate a soggetto passivo UE o extra UE (B2B), prevarrà la classificazione quale operazione esclusa da imposta ai sensi dell'art. 7-ter.

## **7.10 Le operazioni intracomunitarie (D.L. 30/8/1993, n. 331)**

### **7.10.1 Momento di effettuazione degli scambi intracomunitari (art. 39 D.L. 331/1993)**

Vige una definizione univoca del momento di effettuazione delle operazioni (acquisti e cessioni): esso è individuato nell'inizio del trasporto o della spedizione dal territorio dello Stato Ue (cedente italiano) e nell'inizio del trasporto o della spedizione dal territorio dello Stato membro di provenienza (cessionario italiano). L'anticipazione del momento di effettuazione dell'operazione rispetto al criterio appena esaminato si ha soltanto nel caso di antecedente emissione della fattura e limitatamente all'importo fatturato. L'eventuale pagamento perde di ogni rilevanza ai fini della definizione del momento di effettuazione (mentre resta rilevante nel caso di prestazione di servizi). Se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna. In secondo luogo, vige un'esplicita disciplina degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie di tipo continuativo. Qualora tali operazioni siano effettuate in modo continuativo, nell'arco di un periodo superiore ad un mese, si considerano effettuate al termine di ciascun mese. La regola appena illustrata opera sia per gli acquisti intracomunitari sia per le cessioni intracomunitarie, ad eccezione delle cessioni di cui all'art. 41, c. 1, lett. b) e c) (cd. vendite a distanza e le cessioni di beni destinati ad essere installati, montati, assiemati a cura del fornitore o per suo conto) e l'invio di beni nel territorio che sono oggetto di perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali.

### **7.10.2 Gli acquisti intracomunitari di beni**

L'art. 38, comma 2, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, definisce come acquisti intracomunitari quelli derivanti da atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà di beni, o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato, e provenienti da altro Stato membro, dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto. In tal senso, per definire un acquisto intracomunitario è necessario che:

- a) il cedente e il cessionario siano identificati con una partita IVA UE;

- b) avvenga l'effettiva movimentazione del bene, ovvero la spedizione o il trasporto, da uno Stato membro all'altro (indipendentemente da chi effettua il trasporto);
- c) l'acquisto avvenga a titolo oneroso.

Ove manchi anche uno solo di detti requisiti l'operazione non può essere qualificata come intracomunitaria, dovendo trovare pertanto applicazione la normativa interna.

### **Esempi:**

- a) l'acquisto di un bene presente in Italia da parte di un soggetto IVA italiano il cui cedente sia soggetto IVA in Grecia, non può considerarsi operazione intracomunitaria non verificandosi il trasporto del bene;
- b) l'acquisto di un bene da un soggetto privato tedesco ad un soggetto IVA italiano, non può considerarsi acquisto intracomunitario essendo il cedente non titolare di una partita IVA;
- c) gli omaggi fatti da un operatore austriaco, ad una impresa italiana, non può considerarsi operazione intracomunitaria mancando (l'operazione) del requisito dell'onerosità;
- d) l'acquisto di un bene da parte di una impresa italiana (primo cessionario) che richieda, al fornitore IVA spagnolo (primo cedente), l'invio diretto ed immediato ad un soggetto IVA spagnolo (secondo cessionario) del suddetto bene non può considerarsi acquisto intracomunitario mancando l'effettiva movimentazione del bene, tra i due paesi membri.

Secondo l'art. 38, comma 3 del decreto n. 331, costituiscono inoltre acquisti intracomunitari:

- a) soppresso;
- b) l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta di beni provenienti da altro Stato membro (anche nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro); in pratica, è il caso nel quale un soggetto Iva trasferisca un bene, precedentemente acquistato e consegnatogli in altro paese membro, successivamente e disgiuntamente dall'acquisto medesimo, di fatto ponendo in essere un trasferimento "interno" al soggetto medesimo (di solito il soggetto è dotato di identificativo Iva anche nel paese di provenienza e quindi pone in essere una fatturazione virtuale interna);
- c) gli acquisti intracomunitari effettuati da parte di enti, associazioni ed altre organizzazioni individuate all'art. 4,

comma 4, D.P.R. 26/10/1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta;

- d) l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto dei soggetti indicati nella sopra citata lett. b) di beni dagli stessi in precedenza importati in altro Stato membro;
- e) gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

Al contrario, non costituiscono acquisti intracomunitari, ai sensi del comma 5 dell'art. 38, D.L. n. 331/1993:

- a) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie (a partire dall'1/1/2013) o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali (art. 1, comma 3, lettera h), Reg. del Consiglio UE 16/07/1985, n. 1999; art. 18, Reg. del Consiglio UE 25/07/1988, n. 2503), se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza o per suo conto in altro Stato membro ovvero fuori dall'Unione Europea; l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che, se importati, beneficerebbero della ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali (compresa la tentata vendita);
- b) l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assemblati dal fornitore o per suo conto;
- c) gli acquisti di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, effettuati dai soggetti indicati nel comma 3, lettera c), dai soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile a norma dell'art. 19, comma 3 D.P.R. n. 633/1972, e dai produttori agricoli di cui all'art. 34 dello stesso decreto che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'art. 40, comma 3, del presente decreto, effettuati nell'anno solare precedente non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'imposta sul valore aggiunto e al netto degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi di cui al comma 4 e degli acquisti di prodotti soggetti ad accisa;
- c-bis) l'introduzione di gas naturale nel territorio dello Stato e di energia elettrica di cui all'art. 7-bis, comma 3, del D.P.R. 633/1972;

- d) gli acquisti di beni se il cedente beneficia nel proprio Stato membro dell'esonero disposto per le piccole imprese;
- e) altri casi del tutto peculiari previsti dal medesimo art. 38 del D.L. n. 331/1993.

### **I contratti estimatori (art. 1556, codice civile) e simili**

Una particolare annotazione in tema di operazioni intracomunitarie merita il "contratto estimatorio", disciplinato dall'art. 1556 del codice civile. Secondo l'art. 39 del D.L. n. 331/1993, in presenza di contratti estimatori e simili, l'acquisto si considera effettuato (rispettando l'obbligo di annotazione nell'apposito registro previsto dall'art. 50, comma 5 del decreto n. 331) all'atto della loro rivendita o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo un anno dal ricevimento. È evidente che, ove i beni siano restituiti prima della scadenza del termine convenuto, non si realizzerà alcuna acquisizione.

### **Precisazioni in tema di adempimenti (disposizioni del D.L. n. 331/1993 e D.P.R. n. 633/1972)**

#### **1) Comunicazione al fornitore del numero identificativo**

Secondo l'art. 50, comma 3, D.L. n. 331/1993, il soggetto che effettua acquisti intracomunitari soggetti all'IVA deve comunicare all'altra parte contraente il proprio numero di partita IVA, integrato dalla sigla IT (tranne che per l'ipotesi di acquisto di mezzi di trasporto nuovi da parte di persone fisiche non operanti nell'esercizio di imprese, arti e professioni). Nonostante le disquisizioni in dottrina e giurisprudenza, la questione non è irrilevante in quanto, ex art. 6, comma 7 del D.Lgs. n. 471/1997, ove l'operatore italiano abbia effettuato l'acquisto in qualità di soggetto passivo e non abbia comunicato la partita IVA al cedente comunitario, sarebbe applicabile una specifica sanzione e, l'IVA esposta in fattura, è dovuta anche se assolta nello Stato UE di appartenenza del fornitore.

#### **2) Integrazione della fattura UE**

L'assolvimento dell'IVA in Italia, sull'acquisto intracomunitario, comporta l'"integrazione" da parte del cessionario della fattura del fornitore UE nonché l'ottemperamento delle disposizioni di cui all'art. 46, comma 1 del D.L. 331/93 quali, in particolare:

- a) la numerazione progressiva ex art. 21, D.P.R. 633/1972, con possibilità di tenere appositi registri sezionali per l'annotazione di dette operazioni;

- b) l'indicazione del controvalore in euro dell'imponibile corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile ove questo sia espresso in valuta diversa (si consideri ad esempio la Gran Bretagna);
- c) l'indicazione dell'ammontare dell'IVA calcolata secondo l'aliquota dei beni o servizi acquistati (normativa del paese di destinazione). In caso contrario si applicherà in genere la sanzione ex art. 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997, dal 90% al 180% dell'IVA "non integrata".

L'integrazione degli elementi sopra menzionati deve essere effettuata sulla medesima fattura estera. Tuttavia, considerati i molteplici problemi relativi all'adozione di sistemi meccanografici complessi, è possibile che l'integrazione venga effettuata su altro documento che costituirà parte integrante della fattura UE ricevuta.

### 3) **Registrazione della fattura**

Le fatture di acquisto intracomunitario (per operazioni imponibili, non imponibili, esenti o non soggette), devono essere annotate distintamente, previa integrazione, sia nel registro delle fatture di acquisto sia nel registro delle fatture emesse. La legge di stabilità 2013 ha introdotto sostanziali cambiamenti nei termini di registrazioni delle operazioni effettuate a partire dal 1/1/2013.

- a) La registrazione nel registro delle fatture emesse (art. 23, D.P.R. 633/1972) andrà effettuata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento e con riferimento al mese precedente secondo l'ordine della numerazione con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni anche in valuta estera.

#### **Esempio**

Fattura ricevuta il 10 settembre, va registrata entro il 15 ottobre sempre con riferimento al mese precedente.

In pratica la fattura dovrà rientrare nella liquidazione IVA del mese di ricevimento della stessa.

- b) La medesima fattura dovrà essere annotata, previa numerazione, e sempre distintamente, anche nel registro degli acquisti (art. 25, D.P.R. 633/72), nei termini ordinari, cioè prima della liquidazione periodica nella quale si intende esercitare il diritto alla detrazione. È venuta meno la previsione che detta annotazione debba avvenire nei medesimi termini di quella prevista nel registro di cui all'art. 23 (registro fatture emesse). Il termine ultimo di registrazione, pertanto, è con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui sorge il diritto alla detrazione.

#### **4) Mancato ricevimento della fattura di acquisto comunitario**

La legge di stabilità 2013 ha modificato anche i termini entro i quali provvedere all'emissione dell'autofattura ed alla rettifica di fattura ricevuta con importo inferiore al corrispettivo pattuito. La regolarizzazione degli acquisti intracomunitari a partire dall'1/1/2013 avviene nei seguenti termini:

- a) in caso di mancato ricevimento della fattura comunitaria, entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, da parte del cessionario o committente italiano, quest'ultimo emette autofattura (in unico esemplare) con le modalità di cui all'art. 46, comma 5, D.L. 331/93 entro il giorno 15 del terzo successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- b) in caso di ricevimento di una fattura con importo inferiore al corrispettivo pattuito, l'acquirente italiano emette fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di registrazione della fattura originaria.

#### **Esempio**

Una società italiana riceve della merce in data 10 ottobre 2013.

Se entro il 31 dicembre la stessa società non riceve la fattura di acquisto, allora entro il 15 gennaio dovrà emettere autofattura.

Il regime sanzionatorio è previsto dall'art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997 (applicazione della sanzione amministrativa dal 5% al 10% dell'imposta, con un minimo di 1.000 euro).

#### **Il Consignment Stock (art. 50-bis, D.L. n. 331/1993 e risoluzioni ministeriali)**

L'art. 50-bis del D.L. 331/93 disciplina un particolare tipo di deposito, il Consignment Stock, in cui il destinatario finale dei beni comunitari si identifica con il depositario. Trattasi di un deposito in conto terzi, ma l'introduzione dei beni nel deposito non determina un acquisto intracomunitario, che sarà realizzato in capo al cessionario-depositario all'atto dell'effettivo prelievo o utilizzazione dei beni (Risoluzione n. 44 del 10/04/2000). Ai fini dell'autorizzazione il gestore del Consignment Stock non necessita delle condizioni relative alla forma giuridica e dotazione minima del capitale (o fondo di dotazione) previste dall'art. 50-bis, c. 2 per i Depositi IVA. Tuttavia dovrà essere autorizzato alla gestione del deposito (così l'Assonime, Circolare n. 114 del 1997). Particolari riflessioni dell'Amministrazione Finanziaria si rinvengono dalla lettura della Risoluzione n. 346/E del 5 agosto 2008, emanata dall'Agenzia delle Entrate.

### 7.10.3 Le cessioni intracomunitarie di beni

Le condizioni per definire "intracomunitaria" una cessione in un Paese UE sono del tutto analoghe a quelle che disciplinano gli acquisti dai paesi membri, sia sotto l'aspetto soggettivo, che oggettivo. Per la non imponibilità IVA delle cessioni intracomunitarie, l'art. 41, del D.L. 331/93 richiede i seguenti requisiti (concomitanti):

- la cessione deve avvenire a titolo oneroso (vengono escluse ad esempio le cessioni a titolo gratuito per le quali si applica la disciplina ex D.P.R. n. 633/1972 o di quei beni che vengono forniti in sostituzione di beni già ceduti per effetto di garanzia sugli stessi assicurata dal fornitore);
- deve sussistere un trasferimento della proprietà dei beni mobili;
- l'esistenza di un trasporto o spedizione dei beni in altro Stato UE (spostamento fisico oltre confine). In questo caso non rileva il soggetto che effettua il trasporto;
- la qualifica di soggetto passivo IVA, nel proprio Stato membro di appartenenza, sia del cedente che del cessionario.

Come per gli acquisti intracomunitari, anche per le cessioni intracomunitarie la mancanza di uno solo dei citati requisiti non potrà configurare l'operazione come cessione tra Stati membri della Comunità; in detti ultimi casi, pertanto, saranno applicabili le norme di cui al D.P.R. n. 633/1972.

Senza volere esaurire tutte le possibili casistiche di cessioni intracomunitarie, si evidenziano di seguito le principali, secondo quanto sancito dal comma 1 dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993:

- le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti IVA o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'art. 4, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972, non soggetti passivi d'imposta; i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assemblaggio o adattamento ad altri beni (dispone l'art. 41 che detta disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'articolo 38, comma 5, lettera c), del decreto n. 331, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione

degli stessi sono eseguiti in conformità degli articoli 6 e 8 del presente decreto;

- le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 38, comma 4, trasportati o spediti in altro Stato membro dai cedenti o dagli acquirenti, ovvero per loro conto, anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni e anche se l'acquirente non è soggetto passivo d'imposta;
- l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti.

Al contrario, non sono da considerare cessioni intracomunitarie, e quindi non rilevano ai fini dell'IVA, tra l'altro, le seguenti operazioni:

- l'invio in altro Stato membro di beni oggetto di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali di cui all'art. 38, comma 5, lett. a) del decreto n. 331/1993, o per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che se fossero ivi importati beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali;
- le cessioni di gas mediante sistemi di distribuzione di gas naturale e le cessioni di energia elettrica, rese nei confronti di soggetti di altro Stato membro.

### **L'identificazione del soggetto comunitario (art. 50, comma 1 e 2, D.L. n. 331/1993)**

Come già visto in tema di acquisti intracomunitari, l'identificazione ai fini IVA da parte dei soggetti contraenti, risulta, secondo quanto disposto dal legislatore, condizione necessaria al fine della non imponibilità della cessione nella UE. Più in particolare, le cessioni intracomunitarie (art. 41, commi 1, lett. a), e 2, lett. c), sono effettuate senza applicazione dell'IVA nei confronti dei cessionari e dei committenti che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dallo Stato membro di appartenenza (art. 50, comma 1, D.L. 331/1993). La Circolare n. 13 del 1994 precisa che "le fatture relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi comunitarie... devono... riportare l'indicazione del numero di identificazione ai fini IVA, attribuito al cessionario o committente dallo Stato membro di appartenenza".

La R.M. 12/02/1997, n. 25 stabilisce inoltre che il cedente nazionale, al fine di usufruire del beneficio della non imponibilità, è tenuto a controllare attraverso l'attivazione di

un sub procedimento (VIES), il cui atto iniziale è costituito da una "richiesta", e l'atto finale da una formale "conferma", circa la correttezza dei dati identificativi fornitigli dall'acquirente. Nella ipotesi in cui il codice IVA del cliente UE sia inesistente o non corrispondente, la cessione intracomunitaria risulterebbe, stante le disposizioni normative, imponibile ad IVA. Si rileva tuttavia la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XXXIII, n. 61 del 07/04/2005, dep. il 05/05/2005, secondo la quale "dove sia dimostrabile che i rapporti commerciali verso soggetti comunitari, esistenti al momento dell'operazione, siano stati effettivamente svolti e correttamente eseguiti in base alla prova documentale e contabile, l'errata indicazione in fattura della partita IVA del cessionario UE, da parte del soggetto italiano, non è sanzionabile, non esistendo alcuna norma che sancisca una presunzione legale di riqualificazione dell'operazione, da cessione intracomunitaria non imponibile ad operazione soggetta ad IVA".

### **Fatturazione al soggetto comunitario (artt. 40 e 41, art. 58, comma 1, D.L. n. 331/1993)**

Per le cessioni intracomunitarie ex art. 41 non imponibili ad IVA, deve essere emessa fattura numerata (art. 21, D.P.R. n. 633/1972), con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che trattasi di operazione non imponibile e specificazione della relativa norma. È solo il caso di osservare che le fatture intracomunitarie sono esenti da bollo (art. 66, comma 5, D.L. 331/1993). A partire dal 1° gennaio 2013 il termine di emissione della fattura è stabilito nel giorno 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione (inizio della spedizione o della spedizione dallo territorio dello Stato). Non vengono più applicate le regole ordinarie per le operazioni interne nel caso di fattura differita. Le fatture vanno registrate entro lo stesso termine previsto per l'emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

Le fatture intracomunitarie non imponibili, a seconda della fattispecie posta in essere dalle parti contraenti, recheranno generalmente la seguente dicitura:

- cessione diretta non imponibile, art. 41, D.L. n. 331/1993;
- cessione triangolare non imponibile, art. 58, c. 1, D.L. interna 331/1993.

### **7.10.4 Le prestazioni di servizi - territorialità**

Antecedentemente alla direttiva 2008/8/CE, in base alla previgente direttiva 2006/112, la regola generale per la tassazione IVA dei servizi era quella che individua il luogo di tassazione di una prestazione di servizi nel paese dove è

stabilito colui che rende il servizio, ovvero il prestatore. Per effetto della Direttiva 2008/8/CE, recepita mediante il D.Lgs. n. 18/2010 a decorrere dal 1° gennaio 2010, la regola generale per l'imponibilità ai fini IVA delle prestazioni di servizi si basa sul luogo di stabilimento del committente, noto anche come criterio di destinazione o di tassazione nel luogo di consumo o utilizzazione. Ciò è stato confermato anche dalla circolare 58/E dell'Agenzia delle Entrate del 31/12/2009. Si è assistito quindi ad una inversione radicale del criterio generale che trova nella qualificazione soggettiva del committente l'aspetto fondamentale dal quale desumere la stessa applicazione del presupposto di territorialità (Documento n. 7/IR del 1 Giugno 2010). Non solo: citando la stessa fonte è possibile cogliere l'aspetto più profondo ed innovativo della modifica introdotta; in via generale, va infatti osservato che uno dei principali cambiamenti, rispetto alla precedente disciplina della territorialità IVA, risiede nel fatto che i servizi resi a soggetti passivi (B2B) non residenti non sono più qualificabili come operazioni attive (siano esse imponibili o non imponibili) ma come operazioni "fuori campo IVA" per mancanza del presupposto territoriale. Per luogo di stabilimento del committente si intende il luogo dove ha sede la sua attività economica ovvero il luogo dove ha sede la stabile organizzazione nei cui confronti il servizio è reso. Ulteriore importante concetto consiste nella differenziazione, contenuta nell'art. 7-ter, dei committenti non stabiliti nel territorio dello Stato: 1) B2B ovvero soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, gli enti con attività commerciale, gli enti non commerciali ma identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (nel loro paese); 2) B2C ovvero soggetti privati.

### **Rapporti B2B – art. 7-ter**

Sono escluse da imposta le prestazioni rese ed addebitate a soggetti passivi stranieri. Ciò con riguardo ai cosiddetti rapporti di natura business to business (B2B) ovvero tra soggetti identificati ai fini IVA, e quindi titolari di un numero di partita IVA.

Per le persone fisiche esercenti attività di impresa ovvero arti e professioni gli acquisti fatti per uso personale sono esclusi da queste regole, mentre per gli altri soggetti identificati ai fini IVA e quindi titolari di un numero di partita IVA si applica in ogni caso la regola generale per i rapporti B2B. Al riguardo è possibile rilevare una sorta di discrepanza tra la posizione espressa dalla normativa italiana e quella comunitaria dove traspare una maggiore uniformità di trattamento tra persone fisiche e giuridiche.

Nei rapporti B2B in acquisto, se il prestatore (sia UE che extra UE) non è stabilito in Italia il committente soggetto passivo italiano dovrà emettere autofattura in applicazione dell'art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972. L'autofattura dovrà essere

emessa in ogni caso in cui il prestatore sia un soggetto estero (sia UE che extra UE) e non sia dotato di stabile organizzazione in Italia, quindi anche nel caso si sia identificato o abbia nominato un rappresentante fiscale (art. 17, comma 4, D.P.R. n. 633/1972).

Per effetto dell'introduzione del criterio generale di tassazione nel paese del committente, si verifica che numerosi operatori che beneficiavano della qualifica di esportatori abituali e quindi mediante dichiarazione d'intento effettuavano acquisti in sospensione di imposta a fronte dell'erogazione di prestazioni di servizi a favore di soggetti esteri (normalmente non imponibili ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. n. 633/72) o comunitari (eventualmente non imponibili ai sensi dell'art. 40 del D.L. n. 331/93), hanno perduto ora tale possibilità non avendo più diritto al plafond, e come conseguenza si incrementa il loro credito IVA, che devono chiedere a rimborso. Tale effetto è dovuto al fatto che le prestazioni di servizi rese ad un soggetto UE sono divenute da "non imponibili" a "non soggette ad imposta".

### **Rapporti B2C (art. 7-ter, comma 1, lettera b) del D.P.R. 633/1972)**

Nelle prestazioni di servizi nelle quali il committente è un consumatore finale, non identificato ai fini IVA e quindi non titolare di partita IVA, ovvero nei rapporti cosiddetti business to consumer (B2C), si seguirà il criterio generale di tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore.

Come sopra anticipato, questo criterio sarà applicabile anche alle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, titolari di partita IVA ma che (e quando) agiscono a titolo privato per uso personale.

Il luogo di stabilimento del prestatore è quello in cui ha sede la sua attività economica, ovvero dove è situata la sua stabile organizzazione che rende il servizio.

Per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed oggetto di commercio elettronico, valgono le regole degli artt. 74-quinquies e seguenti del D.P.R. n. 633/72, nonché l'opzione per il MOSS (Mini One Stop Shop), di cui si è fatto cenno nella precedente sezione 7.9.

### **Identificazione della natura del committente del servizio**

Per le ragioni sopra illustrate, a decorrere dal 1° gennaio 2010 è necessario per il fornitore del servizio identificare correttamente il cliente per assoggettare o meno a IVA la prestazione resa. I committenti con un numero di partita IVA attribuito da altro paese UE saranno sempre considerati soggetti passivi, escluse le persone fisiche titolari di partita IVA che agiscono a titolo privato per uso personale. Per i soggetti extra UE, che normalmente non hanno una partita IVA nel loro paese, è opportuno chiedere documentazione probatoria di iscrizione

a Registro o camera di commercio del paese di stabilimento, ricevere brochure illustrative dell'attività d'impresa, visionare eventuale sito Internet e desumerne stampe ai fini di costituire prova di "Business".

Per entrambe le fattispecie sopra delineate, come nella previgente normativa, il rispettivo criterio generale ha valenza universale, tuttavia con una serie di deroghe tassativamente previste.

### **Deroghe ai criteri generali B2B e B2C (art. 7-quater D.P.R. n. 633/1972)**

Si considerano effettuati nel territorio dello Stato:

- a) servizi connessi a beni immobili quando l'immobile è ubicato in Italia;
- b) trasporto di passeggeri: tassazione proporzionale alla distanza percorsa nello Stato;
- c) servizi di ristorazione e catering materialmente eseguiti in Italia;
- d) servizi di ristorazione e catering a bordo di navi, aerei e treni se il luogo di partenza è situato in Italia;
- e) locazione anche finanziaria, noleggio di mezzi di trasporto a breve termine (MAX 30 giorni, 90 per i natanti):
  - dal 1° gennaio 2010 tassazione in Italia se il mezzo è ivi effettivamente messo a disposizione e a condizione che l'utilizzo avvenga nell'UE;
  - se il mezzo è messo a disposizione in Stato extra UE ma l'utilizzo avviene in Italia (cfr. infra criterio del luogo di utilizzo).

### **Deroghe ai criteri generali B2B e B2C (art. 7-quinquies D.P.R. n. 633/1972)**

Prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni; prestazioni di servizi degli organizzatori e accessorie relative alle precedenti attività; prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili e relative prestazioni accessorie: rileva il luogo in cui sono materialmente svolte.

### **Deroghe al criterio generale B2C (art. 7-sexies D.P.R. n. 633/1972)**

Sono considerate effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi IVA:

- a) servizi prestati da intermediari che operano in nome e per

- conto del committente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate in Italia;
- b) trasporto non intracomunitario di beni: rilevano proporzionalmente alla distanza percorsa nello Stato;
  - c) trasporto intracomunitario di beni: se lo stato membro di partenza è l'Italia;
  - d) prestazioni di lavorazione, perizie relative a beni mobili materiali e operazioni rese in attività accessorie ai trasporti (carico, scarico, movimentazione e simili): se il luogo di materiale esecuzione della prestazione è in Italia;
  - e) locazione anche finanziaria, noleggio di mezzi di trasporto non a breve termine: imponibili IVA in Italia se rese da prestatore ivi stabilito e se utilizzate nell'UE; se rese da prestatore stabilito in altro Stato membro sono imponibili IVA in Italia se ivi utilizzate;
- e-bis) le prestazioni di cui alla lettera e) relative ad imbarcazioni da diporto, se l'imbarcazione è messa a disposizione nel territorio dello Stato (... cfr. lettera completa in quanto complessa);
- f) prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici da soggetti extra UE: imponibili IVA in Italia se il committente è ivi domiciliato o residente senza domicilio all'estero;
  - g) prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione rese da soggetti stabiliti in Italia a committenti residenti o domiciliati nell'UE se ivi utilizzate. Le stesse rese da soggetti extra UE se utilizzate in Italia.

Come già cennato nella sezione 7.9, a partire dal 1° gennaio 2015 è stata introdotta una nuova semplificazione "comunitaria" in favore dei soggetti passivi prestatori di servizi digitali (e-commerce, telecomunicazioni e teleradiodiffusioni) per i quali opera la regola della territorialità IVA in funzione della residenza del committente "anche se" privato, dunque a prescindere dal Paese del prestatore. Il soggetto passivo, anziché doversi identificare (direttamente o con rappresentante fiscale) per eseguire gli adempimenti IVA in ogni Paese in cui risiede il consumatore privato può alternativamente registrarsi al MOSS (Mini One Shop Stop), un portale web realizzato in ciascun Paese comunitario. Quest'ultimo consente di versare l'IVA unitariamente nel Paese di registrazione secondo l'aliquota IVA del Paese del consumatore. Lo stesso portale è canale di trasmissione delle informazioni tra vari Paesi UE.

#### **Deroghe al criterio generale B2C (art. 7 - septies D.P.R. n. 633/1972)**

Si considerano effettuate in Italia se rese a committenti non

soggetti passivi extra UE:

- a) cessioni, concessioni, licenze, e simili relative a diritti di autore, prestazioni relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, quelle relative a marchi e insegne, e le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;
- b) prestazioni pubblicitarie;
- c) prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale e quelle di elaborazione e fornitura dati e simili;
- d) operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese quelle di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- e) messa a disposizione del personale;
- f) prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
- g) concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati;
- h) prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui ai punti precedenti.

### **Criterio del luogo di utilizzo**

- la prestazione di servizi che secondo i criteri sopra illustrati risulta imponibile ai fini IVA ma che è utilizzata al di fuori del territorio dell'Unione Europea è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA;
- la prestazione di servizi che in base ai criteri delineati risulta irrilevante ai fini IVA è considerata imponibile se utilizzata nel territorio dello Stato.

### **Prestazioni di servizi periodici o continuativi tra soggetti passivi UE**

Per effetto dell'art. 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 le prestazioni di servizi di carattere periodico o continuativo rese da un soggetto UE ad altro soggetto passivo in altro stato UE, se non è avvenuto un pagamento né è stata emessa fattura, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare e conseguentemente devono essere fatturate.

### **Modelli Intra**

Per le prestazioni effettuate e ricevute a e da soggetti passivi comunitari è dovuta la presentazione degli elenchi riepilogativi all'autorità doganale.

### **Nuovi termini di emissione della fattura o autofattura per prestazioni di servizi rese o ricevute da soggetti esteri**

La legge di stabilità 2013 ha disposto una nuova disciplina dei termini di fatturazione modificando il comma 4 dell'art. 21 del D.P.R. 633/72. In particolare essa prevede che la fattura relativa:

- a) alle prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter rese da un soggetto passivo residente nel territorio dello Stato ad un soggetto debitore d'imposta in altro Stato Ue;
- b) alle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies, rese (fattura) o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo stabilito fuori dal territorio dell'Unione europea nel territorio dello Stato ad un soggetto ivi non stabilito,

debba essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 31, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, a partire dall'1/1/2017 le regole sopra indicate si modificano come segue:

- c) per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- d) per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, rese o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Negli altri casi resta salvo il criterio del momento di effettuazione dell'operazione (ultimazione della prestazione o pagamento del corrispettivo).

A cura di **Paolo Alberto Dubini**

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

## 8 L'imposta di Registro – Le tabelle di sopravvivenza

Coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie calcolati al saggio di interesse dello 0,20% (D.M. 21/12/2015, in G.U. n. 302 del 30/12/2015). Si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni apertesi ed alle donazioni fatte a decorrere dalla data del 1° gennaio 2016.

Età Usufruttuario	Coefficiente	Usufrutto	Nuda proprietà
Da 0 a 20	475	95	5
Da 21 a 30	450	90	10
Da 31 a 40	425	85	15
Da 41 a 45	400	80	20
Da 46 a 50	375	75	25
Da 51 a 53	350	70	30
Da 54 a 56	325	65	35
Da 57 a 60	300	60	40
Da 61 a 63	275	55	45
Da 64 a 66	250	50	50
Da 67 a 69	225	45	55
Da 70 a 72	200	40	60
Da 73 a 75	175	35	65
Da 76 a 78	150	30	70
Da 79 a 82	125	25	75
Da 83 a 86	100	20	80
Da 87 a 92	75	15	85
Da 93 a 99	50	10	90

### Esempio

Età del proprietario 59 anni che cede la nuda proprietà, mantenendo l'usufrutto, valore del bene 100.000 euro.

Usufrutto a vita =  $100.000 \times 300 \times 0,20\% = 60.000$  (oppure  $100.000 \times 60\% = 60.000$ )

Nuda proprietà =  $100.000 - 60.000 = 40.000$ .

## 9 I coefficienti moltiplicatori per i terreni e i fabbricati ai fini delle compravendite e ai fini dell'IMU

### 9.1 Ai fini delle compravendite (Registro – Imposta di successione e donazione)

Per le cessioni effettuate dal 12 agosto 2006 (L. 4 agosto 2006, n. 248) la valutazione automatica è limitata ai soli fabbricati ad uso di abitazione: fino al 31/12/2006 le parti dovevano essere necessariamente persone fisiche (non esercenti imprese o arti e professioni); dal 1/1/2007 tale caratteristica è richiesta unicamente nei confronti dell'acquirente (il cedente può essere soggetto IVA, impresa, società o ente). In caso di successione o donazione resta possibile la valutazione automatica per tutti gli immobili del defunto, esclusi i terreni suscettibili di destinazione edificatoria. Le rendite risultanti in catasto vanno prima rivalutate moltiplicando:

- il reddito dominicale dei terreni per 1,25;
- la rendita dei fabbricati per 1,05.

Il valore ottenuto si moltiplica a sua volta per i coefficienti successivi.

Classificazione catastale del fabbricato	Coefficienti applicabili dall'1/8/2004
Terreni non suscettibili di destinazione edificatoria	90
Abitazioni che costituiscono la prima casa (da A/1 a A/11, esclusi A/10)	110
Abitazioni diverse dalla prima casa <sup>1</sup> (da A/1 a A/11, esclusi A/10)	120
Uffici A/10	60
Alloggi collettivi (da B/1 a B/8)	140 (dal 3/10/2006)
Negozi e Botteghe (C/1)	40,80
Altre unità immobiliari in categoria C (da C/2 a C/7)	120
Opifici e fabbricati speciali (da D/1 a D/9)	65 (60 prima dell'1/1/2013)
Immobili a destinazione particolare (da E/1 a E/9)	40,80

Nota 1 - Per beni diversi dalla prima casa di abitazione si intendono quelli per i quali non ricorrono le condizioni di cui alla nota II bis all'art. 1, tariffa parte prima, annessa al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro, di cui al D.P.R. 26/4/1986, n. 131. Ai sensi dell'art. 2, comma 18, L. 24 dicembre 2003 n. 350, a decorrere dal 1° gennaio 2004, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali i moltiplicatori previsti dal quinto comma dell'art. 52 del D.P.R. 131/1986 sono rivalutati nella misura del 10%. Ai sensi dell'art.1-bis, comma 7, D.L. 12 luglio 2004 n.168, convertito dalla legge 30 luglio 2004 n.191, a decorrere dal 1° agosto 2004, per i beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, i moltiplicatori previsti dal comma 5 citato sono rivalutati nella misura del 20%. Ai sensi dell'art.2, comma 45 D.L. 3 ottobre 2006 n.262 a decorrere dal 3 ottobre 2006 per le rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale B, i moltiplicatori previsti dal comma 5 citato sono rivalutati nella misura del 40%.

## 9.2 I valori ai fini IMU (Imposta Municipale Propria)

Le rendite risultanti in catasto vanno prima rivalutate moltiplicando:

- il reddito dominicale dei terreni per 1,25;
- la rendita dei fabbricati per 1,05.

Il valore ottenuto si moltiplica a sua volta per i successivi coefficienti, applicabili dall'1/1/2012.

<b>Classificazione catastale del fabbricato</b>	<b>Coefficienti</b>
Terreni non edificabili	135
Abitazioni (da A/1 a A/11, esclusi A/10)	160
Uffici A/10	80
Alloggi collettivi (da B/1 a B/8)	140 (dal 3/10/2006)
Negozi e Botteghe (C/1)	55
Altre unità immobiliari (C/2, C/6 e C/7)	160
Altre unità immobiliari (C/3, C/4 e C/5)	140
Opifici e fabbricati speciali (da D/1 a D/9 esclusi D/5)	65 (60 prima del 1/1/2013)
Opifici e fabbricati speciali (D/5)	80

Tali coefficienti sono stati disposti dall'art. 13, comma 4 del D.L. 06/12/2011 n. 201. Per i terreni edificabili non sussistono coefficienti: essi vanno valutati in base al valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno d'imposizione. Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, dal 2016 i terreni agricoli da essi posseduti e/o coltivati non sono soggetti a IMU. Si ricorda che i terreni agricoli non sono soggetti a TASI per qualsiasi soggetto.

A cura di **Elena Pascolini** e **Cristina Quarleri**

Commissione Controllo Societario

Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

## **10 Il bilancio, la nota integrativa e la relazione sulla gestione**

Vengono analizzati gli schemi e le disposizioni che si applicano alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.

### **10.1 Il bilancio d'esercizio (art. 2423)**

Il bilancio d'esercizio è composto da Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa. Il codice civile, all'art. 2423, stabilisce l'obbligo da parte degli amministratori delle società di capitali di redigere questi documenti che sono un insieme unitario e inscindibile.

#### **Come si devono esprimere i valori nel bilancio e nella nota integrativa**

Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, a eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro.

#### **Informazioni complementari**

Se le informazioni richieste dalle specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

#### **Incompatibilità con la rappresentazione veritiera e corretta**

Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una regola prevista dal codice civile è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili che derivano dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

#### **Stato patrimoniale e conto economico**

Salve le disposizioni di leggi speciali per le società che esercitano particolari attività, nello stato patrimoniale e nel conto economico devono essere iscritte separatamente, e nell'ordine indicato, le voci successivamente elencate. Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente.

Sono vietati i compensi di partite.

### **Possibile ulteriore suddivisione delle voci del conto economico e dello stato patrimoniale**

Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente.

### **Raggruppamento delle voci del conto economico e dello stato patrimoniale**

Le voci del conto economico e quelle dello stato patrimoniale possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico dell'esercizio o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento.

### **Voci del conto economico e dello stato patrimoniale non elencate nel C.C.**

Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle elencate nel conto economico e nello stato patrimoniale.

### **Adattamento delle voci del conto economico e dello stato patrimoniale**

Le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata.

### **Voci dei periodi non confrontabili**

Se la voce dell'anno precedente non è confrontabile con quella dell'anno in corso, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

### **Modifiche previste dal 1/1/2016**

Per i bilanci relativi agli esercizi che iniziano dopo il 31/12/2015 sono previste le seguenti novità:

- il bilancio d'esercizio sarà composto anche dal rendiconto finanziario che diventa obbligatorio per le imprese che redigono il bilancio ordinario. Non è obbligatorio redigere il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese;
- è possibile non rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa qualora la loro

osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Sarà necessario illustrare in nota integrativa i criteri con i quali si è data attuazione alla presente disposizione. Ovviamente tale previsione non incide sugli obblighi di corretta e regolare tenuta della contabilità nella quale devono essere registrati tutti gli accadimenti.

### **10.1.1 Il contenuto dello stato patrimoniale (artt. 2424 e 2424-bis)**

Lo stato patrimoniale rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria della società, in esso le attività sono classificate principalmente per destinazione con alcune informazioni di natura finanziaria per i crediti, mentre le passività sono classificate in base alla natura della fonte di finanziamento.

Le voci dell'attivo sono iscritte al netto delle rettifiche di valore. Si fa rimando al principio contabile OIC 12 per il commento dettagliato sul contenuto delle singole voci.

#### **Note**

Se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto.

#### *Compravendita a termine*

Le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello stato patrimoniale del venditore.

#### *Ratei e risconti attivi e passivi*

Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo.

#### *Conti d'ordine*

In calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi fra fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, e

indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d'ordine.

### **Modifiche previste dal 1/1/2016**

Per i bilanci relativi agli esercizi che iniziano dopo il 31/12/2015 sono previste le seguenti novità:

- nella voce immobilizzazioni immateriali non sono più previste le spese di pubblicità e di ricerca;
- nella voce partecipazioni (sia immobilizzate che non) è stata aggiunta la lettera d) "partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti";
- nella voce crediti (sia immobilizzati che nell'attivo circolante) è stata aggiunta la voce "verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti";
- la voce azioni proprie non sarà più presente nell'attivo ma dovranno essere iscritte a riduzione del patrimonio netto (art. 2357 ter);
- gli strumenti finanziari derivati attivi vengono inseriti nelle immobilizzazioni finanziarie al numero 4);
- gli strumenti finanziari derivati passivi vengono inseriti nei fondi rischi ed oneri al numero 3);
- nella voce ratei e risconti attivi e passivi non sarà più necessario indicare separatamente l'aggio e disaggio sui prestiti;
- i conti d'ordine non saranno più indicati in calce allo stato patrimoniale ma in nota integrativa.

## **10.1.2 Il contenuto del conto economico (artt. 2425 e 2425-bis)**

Il conto economico evidenzia il risultato dell'esercizio e lo schema è di tipo scalare con la classificazione delle voci per natura.

Lo schema è basato sulla distinzione tra attività ordinaria e straordinaria. L'attività ordinaria è data dall'attività caratteristica tipica dell'impresa, dalle attività a questa accessorie e dall'attività finanziaria.

L'attività straordinaria comprende i proventi e gli oneri che derivano da eventi accidentali ed operazioni infrequenti estranee all'attività ordinaria della società.

Si fa rimando al principio contabile OIC 12 per il commento dettagliato sul contenuto delle singole voci.

#### *Iscrizione dei ricavi, proventi, costi e oneri*

I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi.

#### *Operazioni di compravendita a termine*

I proventi e gli oneri relativi a operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine, ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, devono essere iscritti per le quote di competenza dell'esercizio.

### **Modifiche previste dal 01/01/2016**

Per quanto riguarda la classificazione del conto economico la maggiore novità è data dall'eliminazione delle voci di cui alla lettera "E" Proventi e Oneri straordinari.

## **10.1.3 I principi di redazione del bilancio (artt. 2423-bis e 2423-ter)**

#### *Chiarezza e rappresentazione veritiera e corretta*

La chiarezza e la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio costituiscono i postulati per la formazione del bilancio.

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

- a) prudenza, continuazione dell'attività, funzione economica delle voci di costo o di patrimonio: la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato;
- b) utile: si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
- c) competenza economica: si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
- d) rischi e perdite: si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
- e) omogeneità: gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;

f) continuità nei criteri di valutazione: i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroghe sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

### **Modifiche previste dal 01/01/2016**

Per i bilanci relativi agli esercizi che iniziano dopo il 31/12/2015 sono previste le seguenti novità:

- sparisce la previsione relativa alla funzione economica degli elementi dell'attivo o del passivo considerato;
- viene introdotta la previsione della prevalenza della sostanza sulla forma nel codice civile. Il leasing finanziario però continua ad essere rilevato con le vecchie regole.

## **10.1.4 I criteri di valutazione (art. 2426)**

### *1) Immobilizzazioni*

Devono essere iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi.

Dal 01/01/2016: le immobilizzazioni rappresentate da titoli dovranno essere rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile.

### *2) Immobilizzazioni materiali e immateriali da ammortizzare*

Il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa.

### *3) Obbligo di svalutazione delle immobilizzazioni*

L'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i criteri sopra riportati deve essere iscritta a tale minore valore. Tuttavia, tale valore non

può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

#### 4) Immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali sono trattate nel principio contabile OIC 24 e possono essere rilevate nell'attivo dello Stato patrimoniale solo se è dimostrata la loro utilità futura, vi è una correlazione oggettiva con i benefici futuri di cui godrà la società, la loro recuperabilità è stimabile con ragionevole certezza.

Sono costituite da:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti;
- 7) altre.

I costi di impianto e ampliamento sono rappresentati dai costi sostenuti in maniera non ricorrente in alcune fasi di vita dell'impresa. Sono iscrivibili solo con il consenso del Collegio Sindacale (art. 2426 n. 5) e vengono ammortizzati in un periodo massimo di 5 anni. Fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

Tali costi non possono essere ricompresi tra le attività immateriali secondo lo IAS 38.

I costi di ricerca possono essere iscritti tra le attività solo se riferiti a ricerca applicata, mentre quelli relativi alla ricerca di base devono essere spesi a conto economico quando sono sostenuti. Perché i costi di ricerca applicata possano essere iscritti nell'attivo devono essere soddisfatte le condizioni seguenti:

- essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili;
- essere riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possieda o possa disporre delle necessarie risorse;
- essere recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso.

Lo IAS 38 non considera capitalizzabili questi costi in quanto non è sicuro che genereranno ricavi.

I costi di pubblicità possono essere capitalizzati solo se sono operazioni non ricorrenti relative ad azioni per cui la società ha aspettativa di importanti ritorni. Tali costi non possono essere ricompresi tra le attività immateriali secondo lo IAS 38.

Le immobilizzazioni sin qui elencate non possono essere ammortizzate per un periodo superiore ai 5 anni.

Come già detto dal 01/01/2016 le spese di pubblicità e quelle di ricerca non saranno più capitalizzabili.

Avviamento: l'avviamento può essere iscritto solo se acquisito a titolo oneroso, ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato, è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri, è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo.

Il periodo di ammortamento è di 5 anni, sono consentiti periodi superiori ma non oltre i 20 anni (dal 01/01/2016 il periodo di ammortamento non potrà essere superiore ai 10 anni). Per i principi contabili internazionali l'avviamento non viene ammortizzato ma assoggettato ad impairment test.

#### 5) *Immobilizzazioni materiali*

Le immobilizzazioni materiali sono trattate nel principio contabile OIC 16.

Sono costituite da:

- 1) terreni e fabbricati;
- 2) impianti e macchinari;
- 3) attrezzature industriali e commerciali;
- 4) altri beni;
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti.

Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione comprensivo dei costi accessori sostenuti fino al momento di entrata in funzione del bene.

I costi sostenuti per ampliare, ammodernare o migliorare gli elementi strutturali di un'immobilizzazione materiale sono capitalizzabili se producono un aumento significativo e misurabile della capacità produttiva, sicurezza o vita utile. Se tali costi non producono questi effetti, sono trattati come manutenzione ordinaria e addebitati al conto economico.

Il criterio di rilevazione dei pezzi di ricambio dipende da vari fattori e possono distinguersi tra:

- pezzi di basso costo unitario, basso valore totale e di uso ricorrente: sono pezzi che assumono le caratteristiche di veri e propri beni di consumo e in quanto tali sono solitamente rilevati;
- costi al momento dell'acquisto;
- pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e uso non ricorrente: sono pezzi che costituiscono dotazione necessaria dell'impianto. Sono elementi solitamente non usati per lungo tempo, e talvolta mai usati, ma che occorrono a garantire la continuità di funzionamento del cespite.
- Tali materiali sono classificati tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzati lungo il periodo che appare più breve dal confronto tra la vita utile residua del bene a cui si riferiscono e la loro vita utile calcolata mediante una stima dei tempi di utilizzo;
- pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente: sono pezzi che sono utilizzati in breve tempo e hanno normalmente un valore globale significativo alla chiusura dell'esercizio.

Tali pezzi sono inclusi tra le rimanenze di magazzino e scaricati in base al consumo.

Le immobilizzazioni materiali sono ammortizzate sistematicamente e la quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione del relativo cespite. L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati. I fabbricati civili che rappresentano una forma di investimento possono non essere ammortizzati, mentre quelli che hanno carattere accessorio, rispetto a quelli direttamente ed indirettamente strumentali, sono assimilati ai fabbricati industriali e sono ammortizzati.

Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per essere ammortizzato.

I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo che nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano.

Le immobilizzazioni materiali, nel momento in cui sono destinate all'alienazione, sono riclassificate nell'attivo circolante e quindi valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (art. 2426, numero 9, codice

civile). I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento.

La stessa disciplina si applica anche ai cespiti obsoleti e in generale ai cespiti che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo. Tali beni sono infatti valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile, oltre a non essere più oggetto di ammortamento.

#### 6) *Partecipazioni*

Il costo sostenuto all'atto dell'acquisto di una partecipazione immobilizzata è mantenuto nei bilanci dei successivi esercizi, a meno che si verifichi una perdita durevole di valore determinata confrontando il valore di iscrizione in bilancio della partecipazione con il suo valore recuperabile, in base ai benefici futuri che si prevede affluiranno all'economia della partecipante. Nel caso in cui vengano meno le ragioni che avevano indotto l'organo amministrativo a svalutare la partecipazione, si incrementa il valore del titolo fino alla concorrenza del costo originario.

Le immobilizzazioni consistenti in partecipazioni in imprese controllate o collegate possono essere valutate, con riferimento a una o più di tali imprese, anziché secondo il criterio ordinario, per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto che risulta dall'ultimo bilancio delle imprese partecipate, detratti i dividendi e operate le rettifiche richieste dai principi di redazione del bilancio consolidato, nel rispetto dei principi di redazione del bilancio (principio OIC 17).

#### 7) *Rimanenze*

Le rimanenze sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione.

Normalmente i beni sono inclusi nelle rimanenze quando si verifica il passaggio del titolo di proprietà che si considera avvenuto alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili, secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale. Secondo il principio contabile OIC 13 il costo delle rimanenze di magazzino di beni fungibili può essere determinato alternativamente con i seguenti metodi:

- primo entrato, primo uscito, detto anche FIFO (first-in, first out: gli acquisti o le produzioni più remoti sono i primi venduti);
- costo medio ponderato. Secondo tale metodo le quantità

acquistate o prodotte non sono più individualmente identificabili e fanno parte di un insieme in cui i beni sono ugualmente disponibili;

- ultimo entrato, primo uscito, detto anche LIFO (last-in, first out: gli acquisti o le produzioni più recenti sono i primi venduti). Questo metodo non è ammesso dal principio contabile internazionale IFRS 2.

La regola generale da applicare alle varie classi di rimanenze al fine di verificare il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è la seguente:

Classe di rimanenze	Regola generale del concetto di valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (salvo i casi trattati nel principio OIC 13)
Materie prime, sussidiarie che partecipano alla fabbricazione dei prodotti finiti	Costo di sostituzione
Semilavorati Prodotti in corso di lavorazione	Valore netto di realizzo
Prodotti finiti Merci ed altre rimanenze destinate alla Vendita	Valore netto di realizzo

#### 8) *Titoli e attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni*

Le partecipazioni non immobilizzate sono valutate in base al minor valore fra il costo d'acquisto, costituito dal prezzo pagato, al quale sono aggiunti i costi accessori direttamente imputabili, e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (OIC 21).

Alle partecipazioni non immobilizzate possono essere applicati gli stessi metodi per la determinazione del costo previsti per le rimanenze di merci.

#### 9) *I crediti*

I crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione.

Il valore nominale dei crediti è rettificato tramite un fondo di svalutazione determinato tramite l'analisi dei singoli crediti e di ogni altro elemento di fatto esistente o previsto (OIC 15).

La società cancella il credito dal bilancio quando:

- a) i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono;
- b) la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito.

### 10) Attività e passività in valuta OIC 26

Le attività e le passività in valuta, a eccezione delle immobilizzazioni, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio e i relativi utili e perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo.

### 11) Lavori in corso su ordinazione

I criteri per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione previsti dal codice civile sono:

- il criterio della commessa completata (ex art. 2426, numero 9): i lavori sono valutati al costo;
- il criterio della percentuale di completamento (ex art. 2426, numero 11): i lavori sono valutati sulla base del corrispettivo contrattuale maturato ancorché superiore al costo.

Secondo il principio contabile OIC 23, il criterio della percentuale di completamento soddisfa il principio della competenza economica, in quanto consente la rilevazione dei costi, dei ricavi e del risultato di commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti.

Il criterio della commessa completata comporta il riconoscimento dei ricavi di commessa e dell'utile di commessa interamente al completamento della stessa, ossia nel momento in cui le opere sono ultimate e consegnate o i servizi sono resi.

Il criterio della percentuale di completamento può essere adottato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- 1) esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
- 2) il diritto al corrispettivo per la società che effettua i lavori matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti;
- 3) non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni;
- 4) il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato.

### 12) TFR e altri fondi

I fondi per rischi ed oneri e il TFR sono trattati nel principio

contabile OIC 31.

I fondi per rischi e oneri rappresentano passività di natura determinata, certe o probabili, con data di sopravvenienza od ammontare indeterminati.

I fondi per rischi rappresentano passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati. I fondi per oneri rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

I principi contabili internazionali (IFRS37) prevedono l'attualizzazione dei fondi.

Nella voce "Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato" deve essere indicato l'importo calcolato a norma dell'articolo 2120.

Dal 01/01/2016, oltre a quanto già accennato nei punti precedenti, le novità riguardano:

- i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato tenendo conto del fattore temporale e per quanto riguarda i crediti del valore di presumibile realizzo;
- gli strumenti finanziari derivati dovranno essere iscritti al fair value anche se incorporati in altri strumenti finanziari. Le variazioni di fair value sono imputate a conto economico. Gli utili derivanti da tali valutazioni non sono distribuibili. Se lo strumento derivato copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario le variazioni del fair value saranno imputate direttamente ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto che sarà imputata a conto economico al conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto. Tali riserve non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli artt. 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 c.c..

### **10.1.5 Il contenuto della nota integrativa (artt. 2427 e 2427-bis)**

La nota integrativa fornisce:

- un commento esplicativo dei dati presentati nello stato patrimoniale e nel conto economico;
- una evidenza delle informazioni di carattere qualitativo che per la loro natura non possono essere fornite dagli schemi di

stato patrimoniale e conto economico;

- in forma descrittiva, informazioni ulteriori rispetto a quelle fornite dagli schemi di bilancio (funzione integrativa).

La legge prescrive l'informativa da esporre nella nota integrativa, prevedendo l'esposizione di informazioni complementari quando ciò è necessario ai fini della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

Il contenuto della nota integrativa è definito dalle seguenti fonti normative:

- l'articolo 2427 "Contenuto della nota integrativa" del codice civile;
- l'articolo 2427-bis "Informazioni sul fair value degli strumenti finanziari" del codice civile;
- l'articolo 2423 "Redazione del bilancio" del codice civile, che stabilisce, al comma 3, una prescrizione generale riguardante le informazioni complementari;
- altre norme del codice civile diverse dalle precedenti;
- altre disposizioni diverse dal codice civile.

Al fine di integrare l'informativa di bilancio, il nuovo principio contabile OIC 10 consiglia l'inserimento del rendiconto finanziario nella nota integrativa. Dal 1/1/2016 il rendiconto finanziario diverrà un documento obbligatorio separato dalla nota integrativa. Il rendiconto finanziario fornisce infatti le informazioni utili a valutare la situazione finanziaria della società nell'esercizio di riferimento e la sua evoluzione negli esercizi successivi.

Il rendiconto permette, tra l'altro, di valutare:

- a) le disponibilità liquide prodotte/assorbite dalla gestione reddituale e le modalità di impiego/copertura;
- b) la capacità della società o del gruppo di affrontare gli impegni finanziari a breve termine;
- c) la capacità della società o del gruppo di autofinanziarsi.

Nel rendiconto finanziario vengono presentati i flussi finanziari derivanti dalla gestione reddituale, dall'attività di investimento e dall'attività di finanziamento.

Dal 01/01/2016 l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dalla stato patrimoniale dovrà essere indicato in nota integrativa.

## 10.1.6 La relazione sulla gestione (art. 2428)

Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta.

L'analisi di cui al primo comma è coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione dell'andamento della società, gli indicatori di risultato finanziari e non finanziari comprese le analisi relative all'ambiente e al personale pertinenti l'attività specifica della società. L'analisi ove opportuno contiene riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi. Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

- 1) le attività di ricerca e di sviluppo;
- 2) i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
- 3) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
- 4) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;
- 5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio; tale previsione è stata abrogata e quindi non sarà più obbligatoria per i bilanci degli esercizi che iniziano dopo il 01/01/2016;
- 6) l'evoluzione prevedibile della gestione;
- 6-bis) in relazione all'uso da parte della società di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio:
  - gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;

- l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari (in vigore dall'1/1/2005).

Dalla relazione deve inoltre risultare l'elenco delle sedi secondarie della società.

### **Beni e rapporti compresi nei patrimoni destinati a uno specifico affare**

Sono previste norme particolari con riferimento ai beni e rapporti giuridici compresi nei patrimoni destinati a uno specifico affare (ai sensi della lettera a) del primo comma dell'articolo 2447-bis). I beni e i rapporti compresi nei patrimoni destinati a uno specifico affare sono distintamente indicati nello stato patrimoniale della società. Per ciascun patrimonio destinato gli amministratori redigono un separato rendiconto, allegato al bilancio. Nella nota integrativa del bilancio della società, gli amministratori devono illustrare il valore e la tipologia dei beni e dei rapporti giuridici compresi in ciascun patrimonio destinato, ivi inclusi quelli apportati da terzi, i criteri adottati per la imputazione degli elementi comuni di costo e di ricavo, compreso il corrispondente regime della responsabilità. Qualora la deliberazione costitutiva del patrimonio destinato preveda una responsabilità illimitata della società per le obbligazioni contratte in relazione allo specifico affare, l'impegno da ciò derivante deve risultare in calce allo stato patrimoniale e formare oggetto di valutazione secondo criteri da illustrare nella nota integrativa.

## **10.1.7 Il deposito del bilancio (art. 2429)**

Il bilancio, con le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate, deve restare depositato in copia nella sede della società, insieme con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, durante i quindici giorni che precedono l'assemblea, e finché sia approvato. I soci possono prenderne visione. Il deposito delle copie dell'ultimo bilancio delle società controllate prescritto dal comma precedente può essere sostituito, per quelle incluse nel consolidamento, dal deposito di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle medesime.

## **10.1.8 La pubblicazione del bilancio e dell'elenco dei soci e dei titolari di diritti su azioni (art. 2435)**

Entro trenta giorni dall'approvazione una copia del bilancio, corredata dalla relazione sulla gestione, dalla relazione

dei sindaci e dal verbale di approvazione dell'assemblea o del consiglio di sorveglianza, deve essere, a cura degli amministratori, depositata presso l'Ufficio del Registro delle Imprese o spedita al medesimo ufficio a mezzo di lettera raccomandata. Entro trenta giorni dall'approvazione del bilancio le società non aventi azioni quotate in mercati regolamentati sono tenute altresì a depositare per l'iscrizione nel Registro delle Imprese l'elenco dei soci, riferito alla data di approvazione del bilancio con l'indicazione del numero delle azioni possedute, nonché dei soggetti diversi dai soci che sono titolari di diritti o beneficiari di vincoli sulle azioni medesime. L'elenco deve essere corredato dall'indicazione analitica delle annotazioni effettuate nel libro dei soci a partire dalla data di approvazione del bilancio dell'esercizio precedente.

### **10.1.9 Il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis)**

Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: euro 4.400.000,00;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: euro 8.800.000,00;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

Le società con i requisiti suddetti, ammesse a predisporre il bilancio in forma abbreviata, devono redigerlo in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due di tali limiti. Il bilancio in forma abbreviata può essere redatto come di seguito indicato. Se il primo esercizio ha una durata inferiore ai 12 mesi i valori non devono essere ragguagliati.

#### **Stato patrimoniale**

Lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e con numeri romani. Le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII. Dalle voci BI e BII dell'attivo devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni. Dal 01/01/2016 questa previsione non è più valida.

La voce E del passivo può essere compresa nella voce D. Nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.

#### **Conto economico**

Le seguenti voci possono essere tra loro raggruppate:

- voci A2 e A3;
- voci B9(c), B9(d), B9(e);
- voci B10(a), B10(b), B10(c);
- voci C16(b) e C16(c)1;
- voci D18(a), D18(b), D18(c);
- voci D19(a), D19(b), D19(c).

Nella voce E20 non è richiesta la separata indicazione delle plusvalenze.

Nella voce E21 non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative a esercizi precedenti.

### **Nota integrativa**

Possono essere omesse alcune indicazioni come la movimentazione delle immobilizzazioni, la composizione delle voci di impianto ed ampliamento, la composizione dei ratei e risconti, gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale, la ripartizione dei ricavi secondo aree geografiche ed attività, la suddivisione degli interessi e altri oneri finanziari, la composizione delle voci proventi e oneri straordinari, il prospetto relativo alla determinazione delle imposte anticipate e differite, il numero medio dei dipendenti, i compensi spettanti ad amministratori e sindaci, il numero e valore nominale delle azioni.

Non sono inoltre richieste le informazioni relative agli strumenti finanziari derivati.

Nel caso in cui il costo dei beni fungibili sia stato calcolato con il metodo della media ponderata o con quello “primo entrato, primo uscito” o ancora con il metodo “ultimo entrato, primo uscito” e il valore così ottenuto differisca in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell’esercizio non è necessario indicare la differenza (n. 25).

Le indicazioni relative ai debiti di durata residua superiore a cinque anni e debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche vanno riferite all’importo globale dei debiti iscritti in bilancio.

### **Relazione sulla gestione**

Sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione le società ammesse a redigere il bilancio in forma abbreviata che forniscano nella nota integrativa i seguenti dati:

- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie, sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l’indicazione della parte di capitale

corrispondente;

- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

Per quanto riguarda le novità introdotte per gli esercizi che iniziano dopo il 01/01/2016 si deve rilevare che:

- il criterio del costo ammortizzato non rileva nei bilanci in forma abbreviata;
- il rendiconto finanziario non è obbligatorio;
- anche in questo caso dal conto economico sparisce la voce relativa agli oneri e proventi straordinari.

### **10.1.10 Il bilancio delle micro imprese (art. 2435-ter)**

Il decreto legislativo 139/2015 ha introdotto la categoria delle micro imprese per le quali è previsto un bilancio più snello rispetto al bilancio abbreviato. Vengono definite microimprese le società che, non avendo emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, non abbiano superato due dei seguenti limiti per due esercizi consecutivi:

- totale attivo: euro 175.000
- totale ricavi: euro 350.000
- n. dipendenti: 5

Qualora la società superi per due esercizi consecutivi i limiti sopra riportati dovrà redigere il bilancio secondo lo schema del bilancio abbreviato.

Nello schema di bilancio per le micro imprese oltre a tutte le semplificazioni previste per il bilancio abbreviato, fra le quali l'esonero dalla redazione del rendiconto finanziario e l'esonero dalla redazione della relazione sulla gestione, è prevista la possibilità di non redigere la nota integrativa.

Se non verrà redatta la nota integrativa in calce allo stato patrimoniale dovranno essere inserite le seguenti informazioni:

- l'importo totale degli impegni, delle garanzie (con indicazione della natura delle stesse) e delle passività potenziali non risultanti dallo Stato Patrimoniale;
- gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza

e simili;

- gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime;
- l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci, precisando il tasso di interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate.

Al bilancio delle micro-imprese non si applicano le seguenti disposizioni:

- possibilità di derogare alle disposizioni sul bilancio se l'applicazione delle stesse risulta in contrasto con la rappresentazione veritiera e corretta, purché se ne dia motivazione in Nota Integrativa;
- utilizzo del fair value per la valutazione degli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari.

## **10.2 Il bilancio consolidato (D.Lgs. 9/4/1991, n. 127, artt. 25 e seguenti)**

### **10.2.1 Le imprese obbligate**

Le società comunque costituite (società di capitali, imprese cooperative, imprese individuali) di qualunque nazionalità debbono redigere il bilancio consolidato. Lo stesso obbligo vale per gli enti commerciali, le società cooperative e le mutue assicuratrici che controllano una società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata.

#### **Imprese controllate ai fini del bilancio consolidato**

Sono considerate imprese controllate quelle indicate nei numeri 1) e 2) del primo comma dell'art. 2359 del codice civile:

- le società in cui un'altra società dispone della maggioranza;
- dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria).

Sono in ogni caso considerate controllate:

- a) le imprese su cui un'altra ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza

dominante, quando la legge applicabile consenta tali contratti o clausole;

- b) e imprese in cui un'altra, in base ad accordi con altri soci, controlla da sola la maggioranza dei diritti di voto.

### **Casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato**

Non sono soggette all'obbligo del bilancio consolidato le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- a) euro 17.500.000,00 nel totale degli attivi degli stati patrimoniali (dal 01/01/2016 euro 20.000.000,00);
- b) euro 35.000.000,00 nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni (dal 01/01/2016 euro 40.000.000,00);
- c) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Non si applica l'esonero se l'impresa controllante o una delle imprese controllate abbia emesso titoli quotati in Borsa. Non sono inoltre soggette all'obbligo del consolidato le imprese a loro volta controllate, quando la controllante sia titolare di oltre il 95% delle azioni o quote dell'impresa controllata ovvero, in difetto di tale condizione, quando la redazione del bilancio consolidato non sia richiesta almeno sei mesi prima della fine dell'esercizio da tanti soci che rappresentino almeno il 5% del capitale. L'esonero previsto dal comma precedente è subordinato alle seguenti condizioni:

- che l'impresa controllante, soggetta al diritto di uno Stato membro delle Comunità Europee, rediga e sottoponga a controllo il bilancio consolidato secondo le regole nazionali ovvero secondo il diritto di altro Stato membro delle Comunità Europee;
- che l'impresa controllata non abbia emesso titoli quotati in Borsa.

Le ragioni dell'esonero devono essere indicate nella nota integrativa al bilancio di esercizio. Nel caso in cui l'esonero sia subordinato alla condizioni di cui viste sopra, la nota integrativa deve indicare anche la denominazione e la sede della società controllante che redige il bilancio consolidato; copia dello stesso, della relazione sulla gestione e di quella dell'organo di controllo, redatti in lingua italiana, devono essere depositati presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove è la sede dell'impresa controllata.

Non sono soggette all'obbligo indicato nell'articolo 25 le imprese che controllano solo imprese che, individualmente e nel loro insieme, sono irrilevanti ai fini indicati nel secondo

comma dell'articolo 29.

### **Casi di esclusione dal consolidamento**

Possono essere escluse dal consolidamento le imprese controllate quando:

- la loro inclusione sarebbe irrilevante ai fini della chiarezza e del criterio della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del complesso delle imprese consolidate;
- l'esercizio effettivo dei diritti della controllante sia soggetto a gravi e durature restrizioni (es. nel caso di sequestro delle azioni o delle quote);
- non sia possibile ottenere le necessarie informazioni tempestivamente, o senza spese sproporzionate, per difficoltà oggettive e non per negligenza degli amministratori;
- le loro azioni o quote siano possedute esclusivamente allo scopo della successiva alienazione (si tratta delle partecipazioni tenute in bilancio nell'attivo circolante).

## **10.2.2 I criteri di redazione e struttura del bilancio consolidato**

Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori dell'impresa controllante. Esso è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa. Per gli esercizi che iniziano al 1/1/2016 dovrà essere presentato anche il rendiconto finanziario consolidato. Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico del complesso delle imprese costituito dalla controllante e dalle controllate. Se le informazioni richieste dalle norme che disciplinano il bilancio consolidato non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, il bilancio deve fornire le informazioni supplementari necessarie allo scopo. Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una regola sul bilancio consolidato è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Le modalità di redazione dello stato patrimoniale e del conto economico consolidati, la struttura e il contenuto degli stessi, nonché i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, se non in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico consolidati.

Il bilancio consolidato può essere redatto in migliaia di euro.

### **Data di riferimento del bilancio consolidato**

La data di riferimento del bilancio consolidato coincide normalmente con la data di chiusura dell'esercizio dell'impresa controllante. Essa può tuttavia coincidere con la data di chiusura dell'esercizio della maggior parte delle imprese incluse nel consolidamento o delle più importanti di esse. L'uso di questa facoltà deve essere indicato e motivato nella nota integrativa. Se la data di chiusura dell'esercizio di un'impresa inclusa nel consolidamento è diversa dalla data di riferimento del bilancio consolidato, questa impresa è inclusa in base a un bilancio annuale intermedio, riferito alla data del bilancio annuale consolidato.

### **Metodo di consolidamento integrale**

Nella redazione del bilancio consolidato gli elementi dell'attivo e del passivo, compresi i proventi e gli oneri delle imprese incluse nel consolidamento sono ripresi integralmente, a prescindere dall'entità della partecipazione nel capitale della controllata. Sono invece eliminati:

- a) le partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento e le corrispondenti frazioni del patrimonio netto; sulla base dei valori contabili riferiti all'epoca in cui l'impresa è stata inclusa per la prima volta nel consolidamento;
- b) i crediti e i debiti tra le imprese incluse nel consolidamento;
- c) i proventi e i costi derivanti da operazioni effettuate fra le stesse imprese;
- d) gli utili e le perdite conseguenti a operazioni infragruppo fatta eccezione di quelli pertinenti a lavori in corso condotti su ordinazione di terzi.

Possono non essere eliminati, indicandone il motivo nella nota integrativa: gli importi di cui alle lettere b), c) e d) se irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta; quelli di cui alla lettera d) relativi a operazioni correnti dell'impresa, concluse a normali condizioni di mercato, se la loro eliminazione comporta costi sproporzionati. Ai fini della eliminazione delle partecipazioni dal patrimonio netto delle imprese incluse nel consolidamento deve, in primo luogo, essere detratto il valore contabile delle azioni o quote della società che redige il bilancio consolidato appartenenti a quelle. Tale importo è iscritto nello stato patrimoniale consolidato alle voci "azioni o quote proprie" e "riserva per azioni o quote proprie". L'importo del capitale e delle riserve delle imprese controllate, corrispondente a partecipazioni di terzi, deve essere iscritto in una voce del patrimonio netto denominata "capitale e riserve di terzi". La parte del risultato economico consolidato, corrispondente a partecipazioni di terzi, va iscritta in una voce denominata "utile

(perdita) dell'esercizio di pertinenza di terzi”.

### **Struttura e contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico consolidato**

La struttura e il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico consolidati sono quelli prescritti per i bilanci di esercizio delle imprese incluse nel consolidamento, salvi gli adeguamenti necessari. Se i bilanci sono soggetti a discipline diverse, deve essere adottata quella più idonea a realizzare il principio della chiarezza e il criterio della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del complesso delle imprese consolidate, dandone motivazione nella nota integrativa. Le voci relative alle rimanenze possono essere raggruppate quando la loro distinta indicazione comporti costi sproporzionati.

### **Consolidamento delle partecipazioni**

L'eliminazione delle partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento è attuata in base ai valori contabili riferiti alla data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidamento. Se l'eliminazione determina una differenza, questa è imputata nel bilancio consolidato, ove possibile, agli elementi dell'attivo e del passivo delle imprese incluse nel consolidamento. L'eventuale residuo, se negativo, è iscritto in una voce del patrimonio netto denominata “riserva di consolidamento”, ovvero, quando sia dovuto a previsione di risultati economici sfavorevoli, in una voce denominata “fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri”; se positivo, è iscritto in una voce dell'attivo denominata “differenza da consolidamento” o è portato esplicitamente in detrazione della riserva da consolidamento fino a concorrenza della medesima. L'importo iscritto nell'attivo è ammortizzato nel periodo previsto per l'avviamento. Le voci che derivano dall'eventuale residuo, con i criteri utilizzati per la loro determinazione e le variazioni significative rispetto al bilancio consolidato dell'esercizio precedente, devono essere adeguatamente illustrati nella nota integrativa.

### **Uniformità dei criteri di valutazione**

Gli elementi dell'attivo e del passivo devono essere valutati con criteri uniformi.

A tale scopo, i valori di elementi valutati con criteri difformi devono essere rettificati, a meno che la difformità consenta una migliore chiarezza o una migliore rappresentazione veritiera e corretta o sia irrilevante.

### **Scelta dei criteri di valutazione**

I criteri di valutazione devono essere quelli utilizzati nel bilancio di esercizio dell'impresa che redige il bilancio consolidato. Possono tuttavia essere utilizzati, dandone motivazione nella nota integrativa, altri criteri, purché ammessi.

### **Metodo del patrimonio netto**

Le partecipazioni costituenti immobilizzazioni in imprese escluse dal consolidamento, in quanto l'attività esercitata è risultata non idonea a tale scopo, devono essere valutate con il criterio del patrimonio netto; tuttavia la differenza positiva tra il valore calcolato con tale criterio e il valore iscritto nel bilancio precedente, per la parte derivante da utili, è iscritta in apposita voce del conto economico. Tale criterio di valutazione a partire dagli esercizi iniziati successivamente al 12/4/2007 sarà applicabile solo alle società collegate. Tale criterio di valutazione può essere applicato facoltativamente quando l'entità della partecipazione è irrilevante ai fini del consolidamento ed esso consiste nell'iscrivere nel bilancio consolidato la frazione di netto rettificato della società partecipata (al posto del valore della partecipazione), anziché riprendere tutti i valori attivi e passivi del suo bilancio.

### **Consolidamento proporzionale alla partecipazione**

Tale metodo può essere applicato, facoltativamente e in alternativa al metodo del patrimonio netto: per le imprese controllate in via congiunta con altri soci se si verificano le seguenti condizioni:

- il controllo congiunto deve scaturire dall'esistenza di specifici accordi;
- la percentuale di partecipazione deve essere almeno pari al 20% (o al 10% in caso di società quotate).

Le stesse regole si applicano alle partecipazioni costituenti immobilizzazioni in imprese collegate. L'inclusione nel consolidamento avviene secondo il criterio della proporzione con la partecipazione posseduta.

## **10.2.3 La nota integrativa**

La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni, i seguenti criteri:

- a) i criteri di valutazioni applicati;
- b) i criteri e i tassi applicati nella conversione dei bilanci espressi in moneta non avente corso legale nello Stato;
- c) le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo;
- d) la composizione delle voci "costi di impianto e ampliamento" e "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità";
- e) distintamente per ciascuna voce, l'importo dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse

nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;

- f) la composizione delle voci “ratei e risconti” e della voce “altri accantonamenti” dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia significativo;
- g) l’importo degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ciascuna voce;
- h) se l’indicazione è utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria del complesso delle imprese incluse nel bilancio consolidato, l’importo complessivo degli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale, specificando quelli relativi a imprese controllate escluse dal consolidamento, in quanto rientranti tra i casi di esclusione del consolidato;
- i) se significativa, la suddivisione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche;
- j) la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra prestiti obbligazionari, debiti verso banche e altri;
- m) la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari”, quando il loro ammontare sia significativo;
- n) il numero medio, suddiviso per categorie, dei dipendenti delle imprese incluse nel consolidamento, con separata indicazione di quello relativo alle imprese incluse in via facoltativa nel consolidamento;
- o) cumulativamente per ciascuna categoria, l’ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci dell’impresa controllante per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento;
- o-bis) motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie e i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all’ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico;
- o-ter) per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati (a decorrere dall’1/1/2005):
  - il loro fair value;
  - informazioni sulla loro entità e sulla loro natura;
- o-quater) per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro fair value, con esclusione delle partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi

dell'articolo 2359 del codice civile e delle partecipazioni in joint venture:

- il valore contabile e il fair value delle singole attività, o di appropriati raggruppamenti di tali attività;
- i motivi per i quali il valore contabile non è stato ridotto, inclusa la natura degli elementi sostanziali sui quali si basa il convincimento che tale valore possa essere recuperato.

o-quinquies) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenza sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico consolidati;

o-sexies) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico consolidati;

o-septies) separatamente, l'importo dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione dei conti consolidati, per gli altri servizi di verifica, per i servizi di consulenza fiscale e per altri servizi diversi dalla revisione legale forniti al gruppo.

Per la definizione di strumento finanziario, di strumento finanziario derivato e di fair value, si fa riferimento ai principi contabili riconosciuti in ambito internazionale e compatibili con la disciplina in materia dell'Unione Europea. La nota integrativa deve inoltre contenere:

- l'elenco delle imprese incluse nel consolidamento col metodo integrale;
- l'elenco delle imprese incluse nel consolidamento col metodo proporzionale;
- l'elenco delle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto;
- l'elenco delle altre partecipazioni in imprese controllate e collegate.

## **10.2.4 Il controllo, la pubblicazione e gli obblighi delle imprese controllate**

### **Controllo del bilancio consolidato**

Il bilancio consolidato deve essere assoggettato a revisione legale, che ne accerti la regolarità e la corrispondenza alle scritture contabili dell'impresa controllante e alle informazioni trasmesse dalle imprese incluse nel consolidamento. La relazione sulla gestione deve essere assoggettata a un controllo che ne accerti la congruenza con il bilancio consolidato. Il controllo è demandato agli organi o soggetti, ai quali è attribuito per legge quello sul bilancio di esercizio dell'impresa controllante. Gli accertamenti fatti e l'esito degli stessi devono risultare da una relazione. Il bilancio consolidato e la relativa relazione devono essere comunicati per la revisione legale con il bilancio d'esercizio. Una copia del bilancio consolidato con la relazione sulla gestione e la relazione del revisore deve restare depositata durante i quindici giorni che precedono l'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio d'esercizio e finché questo sia approvato. I soci possono prenderne visione.

### **Pubblicazione del bilancio consolidato**

Una copia del bilancio consolidato, unitamente alle relazioni sulla gestione e del revisore deve essere depositata, a cura degli amministratori, presso l'ufficio del registro delle imprese, con il bilancio d'esercizio della controllante. Le società non quotate in mercati regolamentati sono tenute altresì a depositare per l'iscrizione nel registro delle imprese l'elenco dei soci riferito alla data di approvazione del bilancio, con l'indicazione del numero delle azioni possedute, nonché dei soggetti diversi dai soci che sono titolari di diritti o beneficiari di vincoli sulle azioni medesime.

### **Obblighi delle imprese controllate**

Le imprese controllate sono obbligate a trasmettere tempestivamente all'impresa controllante le informazioni da questa richieste ai fini della redazione del bilancio consolidato. Non è possibile opporre il segreto aziendale.

### **Redazione del bilancio consolidato in conformità ai principi contabili internazionali**

- Obbligo a partire dall'esercizio chiuso o in corso al 31/12/2005:
  - a) le società emittenti strumenti finanziari ammesse alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione Europea, diverse dalle imprese di assicurazione;
  - b) le società che hanno strumenti finanziari diffusi tra il

pubblico (di cui all'art. 116 del T.U. delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria) diverse dalle imprese di assicurazione;

- c) le banche italiane, le società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari iscritti, le società di gestione del risparmio, le società finanziarie iscritte nell'albo (di cui all'art. 107, D.Lgs. n. 385\1993), gli istituti di moneta elettronica;
  - d) le imprese di assicurazione (D.Lgs. n. 193/1997).
- Facoltà, a partire dall'esercizio chiuso o in corso al 31/12/2005:
    - a) le società incluse, secondo i metodi di consolidamento integrale, proporzionale e del patrimonio netto, nel bilancio consolidato redatto dalle società obbligate, indicate al punto precedente, diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata;
    - b) le altre società, diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, che redigono il bilancio consolidato;
    - c) tutte le altre società, diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, che non redigono il bilancio consolidato.

La scelta effettuata in esercizio della facoltà non è revocabile, salvo circostanze eccezionali, adeguatamente illustrate nella nota integrativa, insieme all'indicazione degli effetti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico consolidati. In ogni caso, il bilancio relativo all'esercizio nel corso del quale è deliberata la revoca della scelta è redatto in conformità ai principi contabili internazionali.

### **Redazione del bilancio di esercizio in conformità ai principi contabili internazionali**

- Obbligo a partire dall'esercizio chiuso o in corso al 31/12/2006 con facoltà, a partire dall'esercizio chiuso o in corso al 31/12/2005:
  - a) le società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione Europea, diverse dalle imprese di assicurazione;
  - b) le società che hanno strumenti finanziari diffusi tra il pubblico (di cui all'art. 116 del T.U. delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria) diverse dalle imprese di assicurazione;
  - c) le banche italiane, le società finanziarie capogruppo dei

gruppi bancari iscritti, le società di gestione del risparmio, le società finanziarie iscritte nell'albo (di cui all'art. 107, D.Lgs. n. 385/1993); gli istituti di moneta elettronica.

- Obbligo, a partire dall'esercizio chiuso o in corso al 31/12/2006:
  - a) le imprese di assicurazione (D.Lgs. n. 193/1997), che emettono strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione Europea e che non redigono il bilancio consolidato.
- Facoltà, a partire dall'esercizio chiuso o in corso al 31/12/2005:
  - a) le società incluse, secondo i metodi di consolidamento integrale, proporzionale e del patrimonio netto, nel bilancio consolidato redatto dalle società obbligate a partire dall'esercizio chiuso o in corso al 31/12/2005, diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata;
  - b) le altre società, diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, che redigono il bilancio consolidato e che hanno esercitato l'opzione per redigere il consolidato in base ai criteri internazionali;
  - c) tutte le altre società, diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, che non redigono il bilancio consolidato, incluse, secondo i metodi di consolidamento integrale, proporzionale e del patrimonio netto, nel bilancio consolidato delle società obbligate;
- Facoltà, a partire dall'esercizio individuato con D.M.: h) le società di cui alla lettera g) non incluse, secondo i metodi di consolidamento integrale, proporzionale e del patrimonio netto, nel bilancio consolidato delle società obbligate. La scelta effettuata in esercizio delle facoltà non è revocabile, salvo che ricorrano circostanze eccezionali, adeguatamente illustrate nella nota integrativa, unitamente all'indicazione degli effetti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico della società. In ogni caso, il bilancio relativo all'esercizio nel corso del quale è deliberata la revoca della scelta deve essere redatto in conformità ai principi contabili internazionali.

## 10.2.5 Le regole di redazione del bilancio di esercizio e consolidato secondo i principi contabili internazionali

### Ias/Ifrs n. 1

La prima applicazione dei principi contabili internazionali richiede l'applicazione retrospettiva della totalità dei principi Ifrs in vigore alla data di passaggio ai nuovi principi, definita come la data di apertura del primo bilancio attuato in conformità a essi. Quindi chi utilizza per la prima volta i principi contabili internazionali dovrà predisporre una situazione patrimoniale di apertura, redatta in base a tali criteri, nella quale si provvederà a:

- iscrivere le attività e le passività valutate e classificate in base agli Ias/Ifrs;
- indicare le attività e le passività riclassificate in base alla valutazione secondo i criteri precedentemente applicati;
- non includere tra le attività o le passività voci che non possono essere iscritte in base ai nuovi criteri;
- effettuare le eventuali rettifiche di valore di attività e passività derivanti dalla valutazione Ifrs.

Salvo particolari eccezioni, le rettifiche dovranno essere imputate direttamente al patrimonio (per esempio alla voce "utili a nuovo").

### D.Lgs. 28/02/2005, n. 38 (in G.U. 21/03/2005 n. 66)

Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione prevista dai principi contabili internazionali è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, di quella finanziaria e del risultato economico, la disposizione non è applicata ("overriding rule"). Nel bilancio d'esercizio gli eventuali utili derivanti dalla deroga sono iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato. Il bilancio di esercizio e il bilancio consolidato secondo i principi contabili internazionali sono redatti in euro (in conformità a quanto disposto dall'articolo 16 del D.Lgs. n. 213/1998).

### Distribuzione di utili e riserve (D.Lgs. 28/02/2005, n. 38, art. 6)

La valutazione al fair value implica anche imputazioni di componenti a conto economico che contribuiscono al risultato di esercizio, ma tali posti non possono essere considerati effettivamente conseguiti e quindi sono state previste apposite norme prudenziali. Sono escluse le rivalutazioni riferibili agli strumenti finanziari di negoziazione e all'operatività in cambi

e di coperture. Le società che redigono il bilancio di esercizio secondo i principi contabili internazionali non possono distribuire:

- a) utili d'esercizio in misura corrispondente alle plusvalenze iscritte nel conto economico, al netto del relativo onere fiscale e diverse da quelle riferibili agli strumenti finanziari di negoziazione e all'operatività in cambi e di copertura, che discendono dall'applicazione del criterio del valore equo (fair value) o del patrimonio netto;
- b) riserve del patrimonio netto costituite e movimentate in contropartita diretta della valutazione al valore equo (fair value) di strumenti finanziari e attività.

Gli utili corrispondenti alle plusvalenze, che discendono dall'applicazione del criterio del valore equo, sono iscritti in una riserva indisponibile. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello delle plusvalenze, la riserva deve essere integrata per la differenza, utilizzando le riserve di utili disponibili o, in mancanza, accantonando gli utili degli esercizi successivi. La riserva indisponibile si riduce in misura corrispondente all'importo delle plusvalenze realizzate, anche attraverso l'ammortamento, o divenute insussistenti per effetto della svalutazione.

Tale riserva è indisponibile anche ai fini:

- dell'imputazione a capitale;
- del pagamento di dividendi agli azionisti che hanno diritti patrimoniali in base all'attività esercitata in un determinato settore;
- del computo dell'importo massimo degli utili e riserve per l'acquisto di azioni proprie;
- del calcolo delle garanzie da prestare, per favorire l'acquisto di azioni ai dipendenti o a società controllate o controllanti;
- del computo dell'importo massimo degli utili e riserve per l'acquisto di azioni o quote della società controllante;
- del computo della quota di partecipazione agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori.

Essa può essere utilizzata a copertura delle perdite di esercizio solo dopo aver utilizzato le riserve di utili disponibili e la riserva legale. In tale caso essa deve essere reintegrata accantonando gli utili degli esercizi successivi. Non si possono distribuire utili fino a quando le riserve costituite e movimentate in contropartita diretta della valutazione al valore equo (fair value) di strumenti finanziari e attività abbia un importo inferiore a quello delle

plusvalenze che discendono dall'applicazione del criterio del valore equo (fair value) o del patrimonio netto.

**Disciplina delle variazioni di patrimonio netto rilevate nello stato patrimoniale di apertura del primo bilancio di esercizio redatto secondo i principi contabili internazionali (D.Lgs. 28/02/2005, n. 38, art. 7)**

Le riserve da valutazione relative agli strumenti finanziari disponibili per la vendita e alle attività materiali e immateriali valutate al valore equo (fair value) in contropartita del patrimonio netto hanno lo stesso regime di movimentazione e indisponibilità previsto per le riserve viste al punto precedente. Il saldo delle differenze positive e negative di valore relative agli strumenti finanziari di negoziazione e all'operatività in cambi e di copertura è imputato alle riserve disponibili di utili. L'incremento patrimoniale dovuto al ripristino del costo storico delle attività materiali ammortizzate negli esercizi precedenti a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali e che per i principi contabili internazionali non sono soggette ad ammortamento è imputato alle riserve disponibili di utili. L'incremento patrimoniale dovuto all'insussistenza di svalutazioni e accantonamenti per rischi e oneri iscritti nel conto economico degli esercizi precedenti a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali è imputato alle riserve disponibili di utili. L'incremento patrimoniale dovuto all'iscrizione delle attività materiali al valore equo (fair value) quale sostituto del costo deve essere imputato a capitale o a una specifica riserva. La riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 del C.C. (riduzione del capitale). In caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, non applicandosi le disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 del C.C. Il saldo delle differenze positive e negative di valore sulle attività e passività, diverse da quelle sopra indicate, deve essere imputato, se positivo, a una specifica riserva indisponibile del patrimonio netto. Negli esercizi successivi la riserva si libera per la parte che eccede le differenze positive sussistenti alla data di riferimento del bilancio.

## **10.3 Il controllo del bilancio e del bilancio consolidato**

### **10.3.1 La revisione legale**

#### **10.3.1.1 Aspetti generali**

La revisione contabile è stata attuata con il D.Lgs. 39/2010, in linea con la direttiva comunitaria 2006/43/CE, e con la pubblicazione sulla G. U del 29/08/2012 dei primi tre decreti attuativi, entrati in vigore il 13/09/2012, che sono:

- i) il D.M. 144/2012, attuativo dell'articolo 6 ("Iscrizione nel Registro") del D.Lgs. 39/2010, che disciplina le modalità di iscrizione nel Registro dei Revisori Legali (sia per le persone fisiche sia per le persone giuridiche) e le cause e le modalità di cancellazione dal Registro;
- ii) il D.M. 145/2012, attuativo degli articoli 2 ("Abilitazione all'esercizio della revisione legale") e 7 ("Contenuto informativo del Registro") del D.Lgs. 39/2010, che indica e disciplina i requisiti necessari per l'iscrizione nel Registro dei revisori legali e che si applica anche alle modalità di iscrizione nel Registro da parte di revisori di Stati esteri (comunitari o extracomunitari);
- iii) il D.M. 146/2012, attuativo dell'articolo 3 ("Tirocinio") del D.Lgs. 39/2010, che disciplina le modalità di svolgimento del tirocinio per l'abilitazione alla professione di revisore legale.

Con il termine "revisione legale dei conti" oggi ci si riferisce ad un complesso di verifiche, con l'obiettivo di esprimere un giudizio indipendente sull'attendibilità dell'informativa contabile in generale e in particolare sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato.

Il D.Lgs 39/2010 non definisce cosa sia la revisione, ma tramite l'art. 11 ne illustra solo le modalità di svolgimento che devono essere in linea conformi ai principi di revisione adottati dalla UE, per i quali si rimanda di seguito.

#### **10.3.1.2 Le principali caratteristiche del D.Lgs. 39/2010**

Tra le principali innovazioni introdotte citiamo quanto segue:

##### **Soggetti abilitati alla revisione legale**

L'articolo 2409-bis "Revisione legale dei conti" che prevede, per tutte le società per azioni e qualunque sia il sistema di governance adottato, che la revisione legale sia esercitata da

un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Solo per le società che adottano il regime c.d. "ordinario" e che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato, è previsto che lo statuto possa affidare la revisione legale dei conti al Collegio Sindacale. In tal caso il Collegio Sindacale dovrà essere obbligatoriamente costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

### **Conferimento e revoca dell'incarico e regime di responsabilità**

Il decreto prevede che l'incarico di revisione legale sia sempre conferito dall'assemblea ordinaria dei soci, con proposta motivata dell'organo di controllo. È prevista la possibilità di revoca dell'incarico per "giusta causa", sentito l'organo di controllo che in questo caso ha solo funzioni "consultive", nonché la possibilità di dimissioni del revisore, salvo risarcimento del danno arrecato.

### **Durata dell'incarico di revisione**

La durata è prevista in tre esercizi, salvo quanto stabilito per gli EIP (Enti di Interesse Pubblico), la cui durata è di nove esercizi se l'incarico è svolto da una società di revisione e da sette esercizi se l'incarico è svolto da una persona fisica.

### **Principi di revisione**

In Italia il set dei principi di revisione denominato "ISA Italia" è entrato in vigore con la Determina del 23 dicembre 2014 della Ragioneria Generale dello Stato. Sono stati pubblicati i principi elaborati, ai sensi dell'art. 11, comma 3 del D.Lgs 39/10, per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1 gennaio 2015 o successivamente, ad eccezione dei principi di revisione n. 250 B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale" e del principio internazionale sul controllo della qualità ISQC 1 "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazioni e servizi connessi" entrambi in vigore da 1 gennaio 2015.

Il nuovo corpo di regole consta di:

- 33 principi di revisione ISA Italia, traduzione ed adattamento degli ISAs clarified per la revisione legale;
- un principio ISQC 1 Italia, traduzione ed adattamento del ISQC 1 emesso dallo IAASB, sul controllo di qualità negli incarichi di "assurance" precedentemente commentato;
- 2 principi SA Italia, che non derivano da principi internazionali, ma sono necessari per ottemperare alla legislazione nazionale in materia di revisione legale; si

tratta di SA Italia 250 B (le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale) SA Italia 720 B (la responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza). Quest'ultimo si applica a partire dai bilanci il cui esercizio è iniziato dopo il 1 gennaio 2015.

### **Controlli di qualità**

Attualmente è previsto un assoggettamento dei revisori ad un controllo di qualità - almeno ogni sei anni - per tutti i soggetti che svolgono l'attività di revisione legale a cura di persone fisiche in possesso di adeguate competenze ed esperienze professionali nella materia, selezionate secondo criteri stabiliti dal MEF - Ministero delle Economia e delle Finanze sentita la Consob, mentre è di tre anni se la società soggetta a revisione è un EIP.

La revisione sulla S.p.A. è esercitata da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritta nel registro.

### **10.3.1.3 Il quadro di riferimento della revisione legale delle società**

Per quanto riguarda l'evoluzione normativa in Italia della revisione legale dei conti, in questa sede si richiamano solo le norme della riforma del diritto societario attuata con il D.Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6, in vigore dal 01/01/2004, integrandole con le ulteriori novità emerse dal D.Lgs. 39/2010, dalla c.d. "Legge di Stabilità" (Legge 12/11/2011, n. 183) e dal c.d. Decreto Semplificazioni (D.L. 09/02/2012, n. 5).

Le attuali norme inerenti le società di capitali e le cooperative mantengono la **separazione del controllo sull'amministrazione dell'impresa dalla revisione legale**, affidando quest'ultima al Collegio Sindacale (qualora sussistano determinate condizioni) o, in certi casi, ad un revisore legale o ad una società di revisione.

È anche stata introdotta la figura del c.d. "sindaco unico".

In particolare, l'attuale normativa in tema di revisione legale dei conti e, più in generale di assetto dei controlli nelle imprese italiane, prevede quanto segue.

#### **La revisione nelle Società per Azioni (S.p.A.)**

Il decreto di riforma ha profondamente innovato la disciplina della revisione legale dei conti per le società per azioni ("S.p.A."),

modificando l'art. 2409-bis del c.c. che oggi prevede che la revisione legale delle S.p.A. è esercitata da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro. Tuttavia, lo statuto delle S.p.A. che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato e che non rientrino tra gli

enti di interesse pubblico (EIP)<sup>1</sup>, può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal Collegio Sindacale. In tal caso il Collegio Sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

### **La revisione nelle Società a Responsabilità Limitata (S.r.l.)**

La disciplina della revisione legale delle Società a Responsabilità Limitata (S.r.l.) è stata oggetto di rilevanti modifiche introdotte, oltre che dal decreto di riforma, anche dalla Legge di Stabilità e dal Decreto Semplificazioni. In particolare, la attuale disciplina dell'art. 2477 del c.c., come modificata dalle norme sopra accennate, prevede la possibilità per i soci di S.r.l. di scegliere fra diverse forme di controllo, ossia di scegliere se nominare un organo di controllo o un revisore. L'art. 2477 del c.c. prevede che: *“L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo”*.

Pertanto, pur rimando inalterati per la S.r.l. i presupposti che rendono obbligatoria la nomina di un “controllore”, il nuovo art. 2477 c.c. dispone che le S.r.l. potranno scegliere se dotarsi di un organo di controllo interno, ossia del collegio sindacale o del c.d. “**sindaco unico**”, oppure alternativamente di un revisore.

In tema di presupposti che rendono obbligatoria la nomina di un “controllore”, l'art. 2477 c.c. prevede, come prima, che la S.r.l. debba nominare l'organo di controllo o del revisore qualora ricorra una delle seguenti circostanze:

- capitale sociale della S.r.l. non inferiore a quello minimo stabilito per le S.p.A. (120.000 euro);
- obbligo di redazione del bilancio consolidato;
- controllo da parte della S.r.l. di una società obbligata alla revisione legale dei conti (es. controllo di un EIP);
- superamento, per due esercizi consecutivi, di almeno due dei limiti previsti dall'art. 2435-bis, comma 1, del c.c. per la redazione del bilancio in forma abbreviata, ossia:
  - euro 4.400.000 per l'attivo dello stato patrimoniale;
  - euro 8.800.000 per i ricavi delle vendite e delle prestazioni;
  - n. 50 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Particolare rilevanza assume la previsione che la S.r.l. debba dotarsi di Collegio Sindacale quando è tenuta alla redazione del bilancio consolidato. La nuova norma ha l'effetto di chiarire il dubbio che, in precedenza, derivava dal silenzio del Codice Civile, circa l'obbligatorietà del Collegio Sindacale nella società

controllante che non avesse i requisiti dimensionali richiesti per rendere obbligatorio l'organo di controllo. L'articolo 41 del D.Lgs. 127/1991 sancisce, infatti, che il bilancio consolidato deve essere sottoposto a controllo e che tale controllo è demandato agli organi o soggetti cui è attribuito per legge quello sul bilancio d'esercizio dell'impresa controllante. La nuova disciplina ha inoltre previsto anche la possibilità di nominare un organo di controllo "monocratico", ossia un "sindaco unico", al ricorrere di determinate condizioni, assoggettandolo alle disposizioni in tema di S.p.A..

In altre parole, nella S.r.l., sia nel caso di nomina facoltativa sia nel caso di nomina obbligatoria, si avrà la possibilità di scegliere fra:

- il sindaco unico;
- il Collegio Sindacale;
- il revisore (revisore persona fisica o la società di revisione).

Da ciò deriva la possibilità di cumulo della funzione di vigilanza e di revisione legale in capo all'organo di controllo (ossia al sindaco unico o al Collegio Sindacale), possibilità invece vietata al revisore che potrà esercitare esclusivamente l'attività di revisione legale. Pertanto, la scelta del soggetto al quale affidare il controllo condiziona, evidentemente, anche il sistema dei controlli della S.r.l..

La possibilità di nomina del "sindaco unico" è invece inibita alle S.p.A..

Nota 1 - O siano controllate da EIP, o controllanti di un EIP o sottoposte con questi ultimi a comune controllo di un EIP.

## **10.3.2 La relazione del revisore sul bilancio**

### **10.3.2.1 Aspetti generali**

La pubblicazione del D.Lgs.39/2010 e la conseguente unificazione dei due istituti della revisione contabile dei bilanci delle società quotate ed assimilate e del controllo contabile ex artt. 2409 bis e ss. C.C nel nuovo istituto della revisione legale dei conti, ha obbligato sia il CNDCEC che Assirevi ad aggiornare i precedenti documenti sul contenuto della relazione finale.

L'emanazione degli ISA Italia introduce nel nostro ordinamento uno standard interamente dedicato alla relazione sul bilancio, ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio" il cui scopo è disciplinare la responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio nonché la forma ed il contenuto della relazione di revisione emessa in esito alla

revisione contabile del bilancio. Il principio si applica a partire dai periodi amministrativi che iniziano da 1 gennaio 2015 e quindi, nella generalità dei casi, si applica ai bilanci d'esercizio e consolidato con chiusura al 31 dicembre 2015, le cui relazioni di revisione verranno emesse nei primi mesi dell'anno 2016.

Nel seguito vengono descritti gli aspetti inerenti alla struttura e ai contenuti di base della relazione di revisione introdotta dall'ISA Italia 700 rimandando a capitoli successivi la trattazione inerente alla tipologia di giudizio.

### **10.3.2.2 Il contenuto della relazione: art. 14 del D.Lgs. 39/2010**

Nella prassi nazionale e internazionale, il testo della relazione di revisione è normalmente riprodotto su carta intestata del revisore, con firma in originale, ed inserito in un fascicolo con allegato il bilancio oggetto di revisione, in tutte le sue componenti e corredato dalla relazione sulla gestione.

Il principio ISA Italia 700 detta una struttura rigida della relazione di revisione che deve essere costituita da ciascuno dei seguenti elementi, nell'ordine in cui sono indicati:

- titolo;
- destinatari, secondo quanto richiesto dalle circostanze dell'incarico;
- paragrafo introduttivo, con la finalità principale di identificare il bilancio oggetto di revisione contabile;
- responsabilità degli amministratori per la redazione del bilancio;
- responsabilità del revisore per l'espressione del giudizio sul bilancio e portata della revisione contabile;
- giudizio professionale sul bilancio;
- altri obblighi di reportistica (ove applicabili);
- firma del revisore;
- data della relazione del revisore;
- sede del revisore.

Nella prassi professionale è frequente che la relazione di revisione sia preceduta da una copertina (cover) dell'intero fascicolo sopra descritto.

## Si analizzano nel prosieguo gli elementi costitutivi in esame.

### ▪ **Titolo**

Il titolo serve per richiamare le norme di riferimento della revisione legale svolta ai sensi di legge o in loro assenza, evidenza che la revisione contabile è stata svolta a titolo volontario. Con riferimento al titolo, la principale novità dell'ISA Italia 700 rispetto alla previgente prassi professionale consiste nell'obbligo di specificare che si tratta di un revisore indipendente.

*Enti di Interesse Pubblico (art. 16 del D.Lgs. 39/10)*

- Relazione del revisore indipendente, ai sensi degli artt. 14 e 16 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 [e dell'art...].

*Non Enti di Interesse Pubblico (gruppi quotati)*

- Relazione del revisore indipendente, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 [e][,] dell'art. [165] [165- bis] del D.Lgs. 24/02/1998, n. 58 [e dell'art...].

*Non Enti di Interesse Pubblico (diversi dai precedenti)*

- Relazione del revisore indipendente, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 [e dell'art...].

*Incarichi volontari*

- Relazione del revisore indipendente.

### ▪ **Destinatari della relazione**

*Incarichi di legge*

- Assemblea degli azionisti/soci.

*Incarichi volontari*

La persona (o l'ente) che ne ha fatto richiesta o il soggetto da questi indicato. Potranno quindi essere, per esempio:

- l'Assemblea degli azionisti/soci;
- il Consiglio di amministrazione;
- un terzo che ha chiesto la revisione del bilancio per scopi di acquisizione, finanziamento o altro.

### ▪ **Paragrafo introduttivo**

Il paragrafo introduttivo della relazione di revisione ha i seguenti obiettivi:

- 1) identificare l'impresa il cui bilancio è stato oggetto

dell'attività del revisore;

- 2) dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
  - 3) identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio;
  - 4) fare riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre note esplicative;
  - 5) specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio.
- **Responsabilità degli amministratori**  
La responsabilità degli amministratori in merito alla predisposizione del bilancio e alla messa in atto di un adeguato sistema di controllo interno al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali, è uno degli elementi cardine dei principi di revisione.
  - **Responsabilità del revisore**  
Il principio ISA Italia 700 prevede, successivamente al paragrafo della responsabilità degli amministratori, una sezione destinata ad illustrare il processo di revisione svolto e, conseguentemente, la sua natura e portata. In tale sezione della relazione di revisione sono riportate anche sintetiche informazioni circa i principi di revisione seguiti, le finalità della revisione e le sue modalità di svolgimento.
  - **Il paragrafo del giudizio**  
Il quarto paragrafo della relazione di revisione è il paragrafo che potremmo ritenere il più importante, quello dedicato al giudizio. Al di fuori delle circostanze in cui viene espresso un giudizio con modifica, di cui si parlerà successivamente, ai sensi del principio ISA Italian 700 nel paragrafo quarto si attesta che il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico.
  - **Luogo, data e firma**  
La relazione di revisione si conclude con l'indicazione della data e del luogo di emissione, nonché con la firma della relazione da parte del revisore. La relazione deve essere datata e deve riportare il luogo in cui il revisore esercita la propria attività. La data della relazione deve coincidere con la data in cui hanno avuto termine le procedure di revisione, ossia il momento in cui si chiude il processo di raccolta, esame e valutazione degli elementi probativi a supporto del giudizio professionale espresso. L'identificazione della data della relazione è essenziale anche ai fini di definire il

momento fino al quale il revisore è responsabile per l'analisi e la valutazione dei potenziali effetti sul bilancio connessi agli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio.

▪ **Altri obblighi di reportistica: il giudizio di coerenza del bilancio con la relazione sulla gestione**

L'ISA Italia 700 contempla i casi in cui la relazione di revisione abbia anche la funzione di assolvere ad altri obblighi di reportistica rispetto all'espressione del giudizio sul bilancio. In tali circostanze, il principio di revisione precisa che tali obblighi di reportistica sono affrontati in una sezione separata della relazione di revisione in modo da distinguerli senza fraintendimenti dalla responsabilità del revisore relativa all'emissione di un giudizio sul bilancio prevista dagli ISA Italia. Tale sezione separata può contenere uno o più sottotitoli che descrivono il contenuto del paragrafo o dei paragrafi sugli altri obblighi di reportistica.

L'ordinamento italiano prevede, nel caso di incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'espressione del giudizio sulla coerenza della informazioni contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio, circostanza che ricade nella fattispecie degli altri obblighi di reportistica.

Il principio di revisione (SA Italia) 720 B disciplina la responsabilità del revisore relativamente al giudizio di coerenza richiesto dall'art. 14, comma 2, lettera e del D.Lgs. 39/2010.

Tale giudizio non rappresenta un giudizio di conformità né di rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione rispetto alle norme di legge che ne disciplinano il contenuto, né della completezza delle informazioni fornite nella citate relazioni. Conseguentemente, l'espressione del giudizio sulla coerenza non deve creare l'aspettativa che tutte le informazioni contenute nella relazione siano state verificate dal revisore secondo standard professionali diversi dal Principio di Revisione SA Italia 720 B. Per esempio, la relazione sulla gestione include normalmente informazioni su tendenze e andamenti futuri, legati all'evoluzione prevedibile della gestione, sulle quali il revisore non svolge alcuna attività di verifica. A tale proposito è di supporto il sopra citato principio di revisione che fornisce alcune definizioni utili alla determinazione di quali sono le procedure di verifica da svolgere, distinguendo le informazioni tra **informazioni finanziarie e altre informazioni: dati, importi e commenti non estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile o a esso non riconducibili, attraverso il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti.**

Il revisore deve svolgere procedure di verifica sulle informazioni finanziarie ma non è tenuto a svolgere specifiche procedure, se non la lettura d'insieme, delle altre informazioni.

Tale lettura deve avvenire esercitando spirito critico, tenendo

conto della conoscenza della società e delle informazioni acquisite durante lo svolgimento dell'incarico e può portare il revisore a identificare delle altre informazioni che appaiono incoerenti con il bilancio e che dovranno essere ricondotte e valutate nell'ambito del concetto di incoerenza significativa come di seguito descritto.

Il termine incoerenza indica una situazione di contraddizione fra le informazioni contenute nella relazione sulla gestione e quelle contenute nel bilancio oggetto dell'incarico.

Per l'espressione del giudizio di coerenza, l'ISA Italia 700 precisa che in tali casi, successivamente al paragrafo del giudizio, deve essere identificata una sezione separata della relazione di revisione intitolata "Relazione sulle altre disposizioni di legge e regolamentari". In tale sezione andrà incluso un paragrafo intitolato "Giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio", come indicato nell'esempio che segue.

### 10.3.2.3 Le tipologie di giudizio

In base all'ISA Italia 700 vi sono due macroclassi di giudizio:

- giudizio senza modifica
- giudizio con modifica

Il *giudizio senza modifica* è univoco e viene espresso quando il revisore:

- 1) ritiene di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- 2) conclude che gli eventuali errori identificati, singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi e pervasivi per il bilancio.

Il *giudizio con modifica* include al proprio interno differenti fattispecie che possono essere sintetizzate nel seguente modo:

- a) giudizio con rilievi per deviazione dalle norme di redazione del bilancio;
- b) giudizio con rilievi per limitazioni alle procedure di revisione;
- c) giudizio negativo;
- d) dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Le situazioni richiamate sinteticamente nella tabella possono combinarsi tra loro.

#### **GIUDIZIO SENZA MODIFICA**

Il giudizio senza rilievi o giudizio positivo può essere espresso

quando la revisione contabile è stata effettuata senza limitazioni ed il bilancio risulta conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione, essendo stato redatto con chiarezza e rappresentando in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato d'esercizio della società alla data di riferimento. Di seguito è riportato un esempio di relazione con giudizio senza modifiche con riferimento ad un bilancio di esercizio redatto secondo la normativa italiana e un bilancio consolidato redatto secondo i principi contabili internazionali.

**Esempio di relazione contenente un giudizio senza modifica con riferimento ad un bilancio d'esercizio redatto secondo la normativa italiana.**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010. N. 39

Agli Azionisti [Ai Soci] della ABC S.p.A. [S.r.l.]

**Relazione sul bilancio d'esercizio**

Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 201X, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e della nota integrativa.

*Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio*

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

*Responsabilità del revisore*

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca

una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

### *Giudizio*

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

#### *Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio*

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A. [S.r.l.], con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X. A mio giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X.

Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore

### **Esempio di relazione contenente un giudizio senza modifica con riferimento ad un bilancio consolidato redatto secondo i principi contabili internazionali**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI  
DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

Agli Azionisti [Ai Soci] della ABC S.p.A. [S.r.l.]

### **Relazione sul bilancio consolidato**

Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio consolidato del gruppo ABC, costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 201X, dal conto economico

complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

#### *Responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato*

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.

#### *Responsabilità del revisore*

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio consolidato sulla base della revisione contabile. Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio consolidato non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio consolidato. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio consolidato dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio consolidato dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio consolidato nel suo complesso.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

#### *Giudizio*

A mio giudizio, il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del gruppo ABC al 31 dicembre 201X, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.

## **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

*Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio consolidato*

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A. [S.r.l.], con il bilancio consolidato del gruppo ABC al 31 dicembre 201X. A mio giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio consolidato del gruppo ABC al 31 dicembre 201X.

Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore

### **GIUDIZIO CON RILIEVI PER DEVIAZIONE DALLE NORME DI REDAZIONE DEL BILANCIO**

Tale giudizio è espresso in presenza di deviazioni dalle norme di legge o dai corretti principi contabili, circoscritte ad elementi specifici del bilancio, di entità tale da non compromettere la significatività del bilancio nel suo complesso.

Le deviazioni dalle norme di legge o dai corretti principi contabili consistono:

- nella non ottemperanza alla normativa civilistica in tema di valutazioni/classificazioni (errori significativi);
- nell'inadeguatezza delle informazioni contenute nel bilancio (carenza di informativa).

Di seguito riportiamo qualche esempio di deviazione dalle norme di legge o dai principi contabili di riferimento in sede di redazione del bilancio (esempi di natura esemplificativa e non esaustiva):

- indebita capitalizzazione di oneri finanziari nelle immobilizzazioni;
- mancata svalutazione di titoli e partecipazioni;
- mancata svalutazione di rimanenze obsolete o di lento rigiro;
- rimanenze valutate a ricavo e non al minore tra costo e presunto valore di realizzo;
- rimanenze non svalutate quando il loro valore di mercato è inferiore al costo;
- crediti non recuperabili non svalutati o, viceversa, indebita

svalutazione di crediti recuperabili;

- mancato rispetto del criterio della competenza in genere o specificatamente per vendite di immobilizzazioni o di rimanenze;
- fondi rischi ed oneri eccedenti o carenti;
- carenza di stanziamenti per fatture da ricevere o per oneri di lavoro (ferie, tredicesima, quattordicesima, ecc.);
- carenti informazioni obbligatorie in nota integrativa:
- situazione di incertezza non adeguatamente descritte e trattate dagli amministratori.

In questi casi è necessario quantificare gli effetti della deviazione sulla voce di bilancio relativa, gli effetti sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio tenendo conto sia degli effetti fiscali correnti e differiti sia della competenza temporale.

In presenza di un giudizio con rilievi per deviazione dalle norme di redazione del bilancio, successivamente al paragrafo delle responsabilità del revisore, vanno inseriti uno o più paragrafi per descrivere i fatti che originano i dissensi del revisore rispetto ai criteri contabili adottati dagli Amministratori nella predisposizione del bilancio e rispetto agli errori nella loro applicazione, con la relativa quantificazione degli effetti, sia sul patrimonio netto sia sul risultato di periodo.

**Esempio di relazione contenente un giudizio con rilievi per deviazione dalle norme di legge e dai principi contabili. Nessun impatto dei rilievi sul giudizio di coerenza**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

Agli Azionisti [Ai Soci] della ABC S.p.A. [S.r.l.]

**Relazione sul bilancio d'esercizio**

Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 201X, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

*Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio*

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

### *Responsabilità del revisore*

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio con rilievi.

### *Elementi alla base del giudizio con rilievi*

I crediti verso clienti della Società sono iscritti nell'attivo circolante dello stato patrimoniale per un importo di €xxx. La Società non ha adeguato i crediti verso clienti al presunto valore di realizzo; ciò costituisce una deviazione dalle norme italiane che disciplinano il bilancio d'esercizio. Le registrazioni della Società indicano che qualora gli amministratori avessero adeguato i crediti verso clienti al presunto valore di realizzo, sarebbe stato necessario svalutare gli stessi per un importo di €xxx. Conseguentemente, le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante sarebbero risultate superiori di euro xxx, mentre il patrimonio netto ed il risultato d'esercizio sarebbero stati inferiori rispettivamente di euro xxx e di euro xxx, al netto degli effetti fiscali.

### *Giudizio con rilievi*

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X e del risultato

economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

## **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

*Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio*

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A. [S.r.l.], con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X. A mio giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X.

Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore

## **GIUDIZIO CON RILIEVI PER LIMITAZIONI ALLE PROCEDURE DI REVISIONE**

Le limitazioni alle procedure di revisione consistono in:

- impedimenti tecnici incontrati nello svolgimento delle procedure di revisione;
- restrizioni imposte dagli amministratori nell'acquisizione di elementi probativi.

Anche nel caso di rilievi per limitazioni alle procedure di revisione, tra il paragrafo della responsabilità del revisore e il paragrafo del giudizio professionale vengono inseriti uno o più paragrafi per descrivere i fatti che hanno generato le limitazioni al procedimento di revisione.

Di seguito sono riportati alcuni esempi di limitazione allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie (esempi di natura esemplificativa e non esaustiva):

- motivata indisponibilità dei bilanci di società partecipate;
- diniego da parte della società all'invio a terzi di richieste di conferma;
- diniego al rilascio della lettera di attestazione;
- diniego alla verifica degli stipendi dei dirigenti;
- impossibilità di assistere alle operazioni inventariali delle

rimanenze di apertura, non verificate da altri revisori, avendo ricevuto l'incarico successivamente alla loro esecuzione, quando non sono possibili procedure alternative;

- situazioni di incertezza nei cui confronti gli amministratori hanno posto in essere azioni e conseguenti trattamenti contabili fortemente opinabili.

Il paragrafo che descrive la limitazione dovrà anche indicare su quale voce o sottovoce il revisore non può pronunciarsi. Non si indicheranno gli effetti sul patrimonio o sul risultato perché non si è potuto svolgere alcuna verifica, ma ci si limiterà ad indicare l'ammontare della voce o sottovoce coinvolta.

### **Esempio di relazione contenente un giudizio con rilievi per limitazioni nelle procedure di revisione. Impatto dei rilievi sul giudizio sulla coerenza**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI  
DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

Agli Azionisti [Ai Soci] della ABC S.p.A. [S.r.l.]

#### **Relazione sul bilancio d'esercizio**

Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 201X, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

#### *Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio*

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

#### *Responsabilità del revisore*

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi

nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio con rilievi.

#### *Elementi alla base del giudizio con rilievi*

La Società detiene una partecipazione al X% nella società XYZ S.r.l. iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie dello stato patrimoniale al costo per €XXX. La Società ci ha informato che, a seguito di controversie in corso con gli altri azionisti, il bilancio della partecipata al 31 dicembre 201X, la cui revisione è stata affidata ad altri revisori, non è disponibile non essendo ancora stato approvato.

Non siamo stati pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tale importo.

#### *Giudizio con rilievi*

A mio giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

#### *Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio*

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A. [S.r.l.], con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X. A mio giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della Relazione sul bilancio d'esercizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X.

Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore

Di seguito, sempre a fine esemplificativo e non esaustivo, si riportano alcuni esempi di descrizione di limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione.

#### LIMITAZIONE ALLA RICHIESTA DI CONFERMA AI CLIENTI

“La direzione della società ha ritenuto di non autorizzare la richiesta da parte nostra di acquisire informazioni direttamente da alcuni clienti. Tali clienti contribuiscono in maniera significativa ai ricavi da vendite e costituiscono una parte rilevante dei crediti al 31 dicembre 20XX. L’ottenimento, a campione, di conferme dirette da parte dei clienti è una procedura di revisione considerata necessaria secondo i principi di revisione richiamati nel secondo paragrafo.”

#### OMESSA OSSERVAZIONE DELL’INVENTARIO FISICO

“Non abbiamo effettuato i necessari sondaggi relativamente al conteggio fisico delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 20XX (ammontanti a 1.000,00 Euro), in quanto l’incarico di effettuare la revisione del bilancio è stato attribuito successivamente al 31 dicembre 20XX e non siamo stati in grado di effettuare controlli alternativi per accertare la correttezza delle quantità in giacenza a tale data, a causa della mancanza di un’attendibile contabilità di magazzino.”

#### OMESSA SOTTOSCRIZIONE DELLA LETTERA DI ATTESTAZIONE

“Il Presidente del Consiglio di Amministrazione ha ritenuto di non sottoscrivere la lettera di attestazione. L’ottenimento della stessa è una procedura di revisione obbligatoria secondo i principi di revisione richiamati al paragrafo...”

#### GIUDIZIO NEGATIVO

Nel caso in cui all’esito della revisione contabile, sono identificate deviazioni dalle norme di legge o dai corretti principi contabili o errori il cui effetto è ritenuto pervasivo, e quindi tale da rendere il bilancio nel suo complesso non veritiero e corretto, il revisore rilascia un giudizio negativo, nella prassi professionale noto anche come “giudizio avverso”. In altre parole, il revisore esprime un giudizio negativo laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.

Un aspetto importante, a volte sottovalutato dal professionista, riguarda la necessità da parte del revisore, pur in presenza di un giudizio negativo, di descrivere nella relazione, oltre a tutti i fatti che hanno portato all’espressione del giudizio avverso,

eventuali altri aspetti che si sarebbero concretizzati in rilievi aggiuntivi (esempio deviazioni dalle norme di redazione del bilancio). Tra l'altro, è frequente che proprio la concomitanza di più rilievi sia alla base del giudizio negativo.

### **Esempio di relazione di revisione contenente un giudizio negativo per deviazione dalle norme che ne disciplinano i criteri di redazione**

Agli Azionisti [Ai Soci] della ABC S.p.A. [S.r.l.]

#### **Relazione sul bilancio d'esercizio**

Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 201X, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

*Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio*  
Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

#### *Responsabilità del revisore*

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed

appropriati su cui basare il mio giudizio negativo.

#### *Elementi alla base del giudizio negativo*

La Società ha effettuato una rivalutazione volontaria, sulla base di stime degli amministratori, di componenti delle immobilizzazioni immateriali per euro XXX e dei fabbricati per euro XXX con contropartita agli altri ricavi di conto economico. Secondo le norme italiane che disciplinano la redazione del bilancio d'esercizio, la rivalutazione di immobilizzazioni è consentita esclusivamente nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano. Conseguentemente le immobilizzazioni materiali ed immateriali sono sopravvalutate di pari importo, mentre il patrimonio netto ed il risultato d'esercizio sono sopravvalutati rispettivamente di euro XXX e di euro XXX, al netto degli effetti fiscali.

#### *Giudizio negativo*

A mio giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il bilancio d'esercizio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

#### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

##### *Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio*

Sono stato incaricato di svolgere le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A. [S.r.l.], con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X. A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo" della Relazione sul bilancio d'esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X.

Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore

#### **DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO**

La circostanza in cui viene dichiarata l'impossibilità di esprimere un giudizio è legata alla presenza di limitazioni alle procedure di revisione di gravità tale da rendere impossibile la

formulazione di un giudizio. In tali casi il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e ritiene che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

Nei casi di impossibilità di esprimere un giudizio, il professionista deve adeguare conseguentemente il paragrafo riferito alla “responsabilità del revisore” che dovrà indicare la circostanza che non sono stati ottenuti sufficienti ed adeguati elementi probativi e, pertanto, non è stato possibile svolgere la revisione secondo i principi di revisione ISA (Italia).

### **Esempio di relazione contenete una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio per gravi limitazioni alle procedure di revisione**

Agli Azionisti [Ai Soci] della ABC S.p.A. [S.r.l.]

#### **Relazione sul bilancio d’esercizio**

Sono stato incaricato di svolgere la revisione contabile dell’allegato bilancio d’esercizio della Società ABC S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 201X, dal conto economico per l’esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

#### *Responsabilità degli amministratori per il bilancio d’esercizio*

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d’esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

#### *Responsabilità del revisore*

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d’esercizio sulla base della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell’art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

#### *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

Sono stato incaricato di svolgere la revisione contabile del bilancio d’esercizio al 31 dicembre 201X solo successivamente a tale data e pertanto non ho assistito all’inventario fisico delle rimanenze di magazzino all’inizio e alla fine dell’esercizio. Non sono stato in grado di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino in

giacenza al 31 dicembre 201X-1 e 31 dicembre 201X che sono iscritte nello stato patrimoniale rispettivamente a euro xxx e a euro xxx. Inoltre, l'introduzione nel mese di settembre 201X di un nuovo sistema informativo di gestione dei crediti ha determinato numerosi errori nei crediti stessi. Alla data della relazione di revisione, la Società stava ancora rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. Non sono stato in grado di confermare né di verificare con procedure alternative i crediti inclusi nello stato patrimoniale per un importo totale di euro xxx al 31 dicembre 201X. A causa della rilevanza di tali aspetti non sono stato in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico.

#### *Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

Pertanto non esprimo un giudizio sul bilancio d'esercizio.

### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

#### *Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio*

Sono stato incaricato di svolgere le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A. [S.r.l.], con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X. A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio" della Relazione sul bilancio d'esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X.

Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore

### **IL PRINCIPIO DI REVISIONE ISA ITALIA 706**

Il principio ISA Italia 706 contiene elementi di novità per i revisori chiamati ad esprimere il proprio giudizio professionale sul bilancio e tratta una serie di comunicazioni che il revisore può trasmettere al lettore di bilancio qualora lo ritenga

necessario.

L'ISA Italia 706 tratta delle ulteriori comunicazioni che il revisore può inserire nella relazione di revisione qualora ritenga necessario:

- richiamare l'attenzione degli utilizzatori su uno o più aspetti presentati o oggetto di informativa nel bilancio che rivestano un'importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori; ovvero,
- richiamare l'attenzione degli utilizzatori su uno o più aspetti, diversi da quelli presentati o oggetto d'informativa nel bilancio, che sono rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Gli obiettivi sono dunque di due categorie, con scopi diversi tra loro, ma ambedue, nelle circostanze specifiche, di particolare importanza.

Il primo di questi obiettivi è quello di richiamare l'attenzione degli utilizzatori del bilancio, per mezzo di una chiara - e sintetica - ulteriore comunicazione nella relazione di revisione, su un aspetto che appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio, che tuttavia, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

In questo caso la comunicazione del revisore assumerà la denominazione di "richiamo d'informativa".

Il secondo obiettivo, invece, è sempre quello di richiamare l'attenzione dell'utilizzatore del bilancio, in questo caso però su qualsiasi altro aspetto, diverso da quelli oggetto d'informativa di bilancio, che sia rilevante ai fini della comprensione della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

In questo caso la comunicazione del revisore assumerà la denominazione di "altri aspetti".

### *Richiamo di informativa*

Quando il revisore ritenga necessario inserire un richiamo di informativa nella relazione di revisione deve inserirlo immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio. Il paragrafo deve aver come titolo "Richiamo di informativa" o altro titolo appropriato. Tale paragrafo deve contenere un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alle informazioni che illustrano tale aspetto nel bilancio. Infine il revisore deve indicare che questo paragrafo non ha un impatto sul giudizio sul bilancio che rimane quanto espresso nel paragrafo precedente. Di seguito, solo a titolo esemplificativo e non esaustivo sono riportate fattispecie che possono essere oggetto di "Richiami di informativa":

- operazioni societarie straordinarie (scorpori, fusioni, ecc.);
- operazioni inusuali con effetti significativi;
- situazioni di incertezza adeguatamente descritte e trattate dagli amministratori, per le quali il revisore ha ritenuto di esprimere un giudizio senza modifica;
- rilevanti modifiche nell'assetto o nella operatività dell'impresa (modifiche statutarie, perdita della condizione di mutualità prevalente nelle cooperative, ecc.);
- l'applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore di un nuovo principio contabile che abbia un effetto pervasivo sul bilancio.

### **Esempio di giudizio senza modifica con richiamo di informativa per situazioni di incertezza**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE AI SENSI  
DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

Agli Azionisti [Ai Soci] della ABC S.p.A. [S.r.l.]

#### **Relazione sul bilancio d'esercizio**

Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. [S.r.l.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 201X, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

#### *Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio*

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

#### *Responsabilità del revisore*

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o

eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

#### *Giudizio*

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

#### *Richiamo d'informativa*

Richiamiamo l'attenzione sulla circostanza che, come descritto nella nota integrativa, la Società è stata citata in giudizio per inadempienza contrattuale relativa a (descrizione della fattispecie). Non è possibile allo stato attuale prevedere l'esito finale della causa e non è stato fatto alcun accantonamento nel bilancio per i danni richiesti il cui importo non è quantificabile. Il mio giudizio non contiene rilievi con riferimento a tale aspetto.

#### **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

##### *Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio*

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (ISA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A. [S.r.l.], con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X. A mio giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. [S.r.l.] al 31 dicembre 201X.

Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore

### *Altri aspetti*

Vi possono essere situazioni che possono portare il revisore a considerare necessaria la comunicazione, qualora non sia vietato da leggi o regolamenti, di aspetti diversi da quelli che potrebbero essere oggetto di richiamo di informativa.

In particolare qualora il revisore consideri necessario comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, a seconda del suo giudizio professionale, è rilevante ai fini:

- i) della comprensione della revisione contabile;
- ii) delle responsabilità del revisore;
- iii) della relazione di revisione.

dovrà inserire tale comunicazione in un apposito paragrafo della relazione di revisione dal titolo “Altri aspetti” o altro titolo appropriato, generalmente successivamente al paragrafo del giudizio o agli eventuali richiami d’informativa.

Di seguito riportiamo alcuni esempi (non a titolo esaustivo) di fattispecie che possono rientrare nel paragrafo.

### **Altri aspetti**

- La società è soggetta alla direzione e coordinamento della società ALFA.

In calce alla nota integrativa sono riportati i dati essenziali dell’ultimo bilancio approvato dalla società ALFA.

Il nostro esame non è esteso a tali dati.

La società si è avvalsa della facoltà prevista dalla legge di non predisporre il bilancio consolidato, pur in presenza di significative partecipazioni di controllo, in quanto a sua volta controllata dalla S.p.A. ALFA che è tenuta alla redazione del bilancio consolidato (revisionato da altro revisore)

### **Altri aspetti ISA (Italia) 710, “ Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo**

- Il bilancio dell’esercizio precedente è stato esaminato da altro revisore che ha emesso la propria relazione di giudizio in data xx/yy/201x con giudizio senza modifiche.

## **11 Le società cooperative**

### **11.1 Che cos'è una società cooperativa**

“La Società Cooperativa è un'associazione di persone che si sono volontariamente organizzate per conseguire un fine economico comune, tramite la gestione di un'impresa gestita democraticamente, contribuendo in maniera equa alla formazione del capitale necessario, accettando una giusta partecipazione ai rischi ed ai vantaggi della gestione e partecipando attivamente alle sue attività” (Bureau International du Travail – Conferenza Internazionale del Lavoro – Ginevra 21/6/1966). “La Cooperativa è un'associazione autonoma di persone che si uniscono volontariamente per soddisfare i propri bisogni economici, sociali e culturali e le proprie aspirazioni, mediante la costituzione di una società comune e democraticamente controllata” (Alleanza Cooperative Internazionale – 31° congresso – Manchester Settembre 1995). I punti fondamentali caratterizzanti una Società Cooperativa sono:

- la volontarietà di adesione dei soci;
- il carattere mutualistico, la solidarietà e l'assenza di fini di speculazione privata;
- il funzionamento democratico basato sulla formula “una testa un voto” e sull'autogoverno (delega – controllo).

È consolidato l'assunto che la Società Cooperativa opera in una economia di mercato, quindi è innanzitutto un'impresa, a tutti gli effetti e con tutte le conseguenti implicazioni: il rischio, l'accumulazione, l'adeguata remunerazione dei fattori di produzione (o delle risorse impiegate), la efficienza economica (far quadrare i bilanci) e lo sviluppo (conquista dei mercati...). Conseguentemente gli obiettivi di carattere sociale e mutualistico possono essere perseguiti efficacemente dalla cooperativa, nella misura in cui riesce a realizzare l'efficienza aziendale e la propria tenuta sul mercato.

### **11.2 La classificazione delle società cooperative**

Decreto Ministero delle Attività Produttive 23/06/2004:

- cooperative di produzione e lavoro,

- cooperative di lavoro agricolo,
- cooperative sociali,
- cooperative di conferimento prodotti agricoli e allevamento,
- cooperative edilizie di abitazione,
- cooperative della pesca,
- cooperative di consumo,
- cooperative di dettaglianti,
- cooperative di trasporto,
- consorzi cooperativi,
- consorzi agrari,
- banche di credito cooperativo,
- consorzi e cooperative di garanzia e fidi,
- altre cooperative.

## 11.3 Gli organismi di rappresentanza

### **Centrali nazionali di tutela e rappresentanza delle cooperative**

L.N.C.M. – Lega Nazionale Cooperative e Mutue  
[www.legacoop.coop](http://www.legacoop.coop)

C.C.I. – Confederazione delle Cooperative Italiane  
[www.confcooperative.it](http://www.confcooperative.it)

A.G.C.I. – Associazione Generale delle Cooperative Italiane  
[www.agci.it](http://www.agci.it)

U.N.C.I. – Unione Nazionale Cooperative Italiane  
[www.unci.org](http://www.unci.org)

UN.I.COOP. – Unione Italiana Cooperative  
[www.unicoop.it](http://www.unicoop.it)

UECOOP – Unione Europea delle Cooperative  
[www.uecoop.org](http://www.uecoop.org)

## 11.4 I principi cooperativi

Per “Principi Cooperativi” s’intende una serie di norme e di criteri di funzionamento e comportamento afferenti alla gestione delle cooperative. Tali “**norme di condotta**” assumono un valore di principio in ragione del fatto che la loro coerente applicazione costituisce il segno distintivo della vera cooperazione, mirando a salvaguardarne la natura, le finalità sociali e i valori. La prima formulazione dei principi cooperativi

risale ai Probi Pionieri di Rochdale, i fondatori della prima cooperativa "moderna" (1844), che inserirono nello statuto una sintesi originale e definitiva di principi e idee già conosciuti, in quanto precedentemente formulati da studiosi e uomini politici (tra cui Robert Owen e William King) e parzialmente sperimentati in precedenti tentativi associazionistici.

Al 31° congresso dell'Alleanza Cooperativa Internazionale (Manchester - Settembre 1995) è stata approvata una nuova formulazione dei principi cooperativi, per adeguarli alla realtà e ai nostri tempi, che sono tuttora considerati come validi riferimenti di buona pratica cooperativa.

Questa la nuova formulazione dei principi con la breve illustrazione predisposta dall'A.C.I.:

adesione libera e volontaria

Le cooperative sono organizzazioni volontarie aperte a tutte le persone capaci di usare i servizi offerti e desiderose di accettare le responsabilità connesse all'adesione, senza alcuna discriminazione sessuale, sociale, razziale, politica o religiosa.

### **1. Controllo democratico da parte dei soci**

Le cooperative sono organizzazioni democratiche controllate dai propri soci che partecipano attivamente nello stabilire le politiche e nell'assumere le relative decisioni. Gli uomini e le donne eletti come rappresentanti sono responsabili nei confronti dei soci. Nelle cooperative di primo grado, i soci hanno gli stessi diritti di voto (una testa, un voto), e anche le cooperative di altro grado sono ugualmente organizzate in modo democratico.

### **2. Partecipazione economica dei soci**

I soci contribuiscono equamente al capitale delle proprie cooperative e lo controllano democraticamente. Almeno una parte di questo capitale di norma proprietà comune della cooperativa. I soci, di norma, percepiscono un compenso limitato, se del caso, sul capitale sottoscritto come condizione per l'adesione. I soci allocano i surplus per qualunque dei seguenti scopi: sviluppo della cooperativa, possibilmente creando delle riserve, parte delle quali almeno dovrebbe essere indivisibile; benefici per i soci in proporzione alle loro transazioni con la cooperativa stessa, e sostegno ad altre attività approvate dalla base sociale.

### **3. Autonomia ed indipendenza**

Le cooperative sono organizzazioni autonome, autosufficienti, controllate dai soci. Nel caso in cui esse sottoscrivano accordi con altre organizzazioni (inclusi i governi) o ottengano capitale da fonti esterne, le cooperative sono tenute ad assicurare sempre il controllo democratico da parte dei soci e mantenere l'autonomia della cooperativa stessa.

**4. Educazione, formazione ed informazione**

Le cooperative s'impegnano ad educare ed a formare i propri soci, i rappresentanti eletti, i managers e il personale, in modo che questi siano in grado di contribuire con efficienza allo sviluppo delle proprie società cooperative. Le cooperative devono attuare campagne di informazione allo scopo di sensibilizzare l'opinione pubblica, particolarmente i giovani e gli opinionisti di maggiore fama, sulla natura e i benefici della cooperazione.

**5. Cooperazione tra cooperative**

Le cooperative servono i propri soci nel modo più efficiente e rafforzano il movimento cooperativo lavorando insieme, attraverso le strutture locali, nazionali, regionali ed internazionali.

**6. Interesse verso la comunità**

Le cooperative lavorano per uno sviluppo sostenibile delle proprie comunità attraverso politiche approvate dai propri soci.

**11.5 Le principali norme di riferimento**

La Costituzione Italiana, legge fondamentale dello Stato, riporta, all'art. 45 le seguenti linee guida:

“La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata. La legge ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità”.

Il **codice civile** promuove la regolamentazione delle società cooperative nel libro V, titolo VI, capo I, (artt. dal 2511 al 2545 - octiesedecies) organizzandola nelle seguenti sezioni:

**Sezione I: delle società cooperative – disposizioni generali. Cooperative a mutualità prevalente**

Artt. dal n. 2511 al n. 2520

In questa sezione vengono regolamentati gli aspetti peculiari che identificano le società cooperative come enti mutualistici, evidenziando requisiti e criteri per la definizione della prevalenza. Viene inoltre sancito il rispetto del principio di parità di trattamento fra i soci e determinato il rinvio alle norme relative alle società per azioni ovvero alle società a responsabilità limitata, per quanto non previsto dal titolo VI del codice civile. Rileviamo l'importanza e le novità degli artt. n. 2511 (modificato dalla Legge 23/07/2009 n. 99) che ribadisce la necessità dell'iscrizione all'Albo delle Cooperative per le Società con scopo mutualistico; (“elemento essenziale ai

fini della qualificazione mutualistica” cfr. Circolare M.S.E. n. 0115427 del 16/10/2009); n. 2512, che fornisce la definizione delle cooperative a mutualità prevalente; n. 2513 che determina i criteri per la definizione della prevalenza, investendo amministratori e sindaci del compito di documentarne la condizione in nota integrativa e n. 2519 che indica i criteri per l’applicazione del rinvio alle norme per le altre società di capitali.

## **Sezione II: della costituzione**

Artt. dal n. 2521 al n. 2524

In questa sezione vengono fornite le principali indicazioni sulla redazione dell’atto costitutivo, ivi compresa la possibilità di svolgere le proprie attività anche con terzi. Fissa, inoltre il numero minimo dei soci per la costituzione di una cooperativa e determina le regole della variabilità del capitale sociale. Rileviamo l’importanza e le novità degli artt. n. 2522 sul numero minimo dei soci necessari per costituire una società cooperativa e n. 2524 sulla variabilità del capitale sociale.

## **Sezione III: delle quote e delle azioni**

Artt. dal n. 2525 al n. 2537

In questa sezione vengono determinate le caratteristiche delle quote e delle azioni: i valori minimi e massimi, la loro trasferibilità, il loro acquisto, il mancato pagamento, la liquidazione e il rimborso per il socio uscente. Vengono anche fornite indicazioni relative alla qualifica di socio, sia cooperatore che finanziatore: i requisiti dei soci, la procedura di ammissione, le norme relative all’uscita dalla società e le responsabilità di soci uscenti.

Rileviamo l’importanza e le novità degli artt. n. 2528 sulla procedura di ammissione dei soci ed in particolare alle procedure da seguire in caso di diniego all’ammissione e n. 2535 sulla liquidazione e pagamento della quota o azione al socio uscente.

## **Sezione IV: degli organi sociali**

Artt. dal n. 2538 al n. 2545-septies

In questa sezione, oltre a regolamentare aspetti particolari degli organismi sociali delle cooperative (assemblea, consiglio di amministrazione e sistemi di amministrazione e organo di controllo) vengono determinati i requisiti e gli aspetti peculiari delle riserve, indivisibili e non. Vengono inoltre determinati i principi di base dell’istituto del ristorno e del gruppo cooperativo paritetico. Rileviamo l’importanza e le novità degli artt. n. 2538 che ribadisce il principio del voto capitarlo, determinandone delle eventuali deroghe in casi particolari; n. 2540 che riporta nuove disposizioni sulle assemblee separate; n. 2543 nel quale vengono determinati i casi di obbligatorietà

della nomina del collegio sindacale, (nota bene: non viene fatto alcun cenno al venir meno dell'obbligo del controllo contabile per le cooperative - S.p.A. ... da qui deriva che per questa tipologia di cooperativa ha sempre e comunque l'obbligo di nominare una società o un revisore unico per lo svolgimento delle attività di controllo contabile); n. 2544 che apre anche alle società cooperative la possibilità di prevedere sistemi di governance alternativi all'ordinario (monistico e dualistico); n. 2545 che, riprendendo l'art. 2 della legge 31 gennaio 1992, obbliga gli amministratori ed i sindaci ad esprimere, nelle loro rispettive relazioni al bilancio dell'esercizio, i criteri seguiti per il perseguimento degli scopi mutualistici; nn. 2545-ter e 2545-quater che, ribadendo l'assoluta indivisibilità delle riserve accantonate, porta al 30% sempre e comunque l'obbligo di accantonamento a riserva legale degli eventuali utili d'esercizio e l'obbligo del versamento del 3% (tasso attuale) a fondi mutualistici (già art. 11 della citata legge 59/92); n. 2545-quinquies fissa i limiti di distribuzione degli utili ai soci delle cooperative e n. 2545-sexies detta i criteri base per la determinazione dei ristorni. L'art. 2545-septies, infine, definisce le regole generali per la costituzione di un gruppo cooperativa paritetico.

### **Sezione V: delle modificazioni dell'atto costitutivo**

Artt. dal n. 2545-octies al n. 2545-terdecies

In questa sezione vengono evidenziate le procedure da seguire in caso di perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente e disciplina aspetti peculiari delle operazioni straordinarie. Termina con precisazioni in caso di procedure concorsuali. Rileviamo l'importanza e le novità degli artt. n. 2545-octies che sviluppa il tema della perdita della prevalenza; evidenziamo che la L.99/2009 ha abrogato l'obbligo di redazione del bilancio straordinario qualora la cooperativa non modifichi le clausole mutualistiche di cui all'art. 2514 del Codice Civile o non abbia emesso strumenti finanziari; n. 2545-terdecies che evidenzia l'assoggettabilità delle società cooperative, in caso di insolvenza, sia alla procedura del fallimento quanto a quella della Liquidazione Coatta Amministrativa.

### **Sezione VI dei controlli**

Artt. dal n. 2545-quaterdecies al n. 2545-octiesdecies

Nell'affermare che le società cooperative sono soggette ai controlli previsti dalle leggi speciali (cfr. D.Lgs. 220/02) in questa sezione vengono determinate le varie tipologie di possibili interventi da parte dell'autorità sulla gestione, dal controllo giudiziario allo scioglimento coatto.

## 11.6 Sulla prevalenza mutualistica

Importanti novità per le Società Cooperative sono state introdotte con la Legge 23/07/2009 n. 99 pubblicata sul S.O. n. 136/L alla G.U. n. 176 del 31/07/2009.

In particolare l'art. 10 riguarda espressamente le Società Cooperative e, oltre a modificare gli artt. 2511 e 2545-octies del Codice Civile, come indicato sopra, abroga il terzo comma dell'art. 2515 che prevedeva l'obbligo di indicare "negli atti e nella corrispondenza" il numero d'iscrizione all'Albo delle Cooperative. Da rilevare con particolare attenzione è l'importanza che il legislatore dà al ruolo di questo Albo: infatti il comma 4 del citato art. 10 della L. 99/2009 stabilisce che le cooperative, ai fini della dimostrazione del possesso del requisito della prevalenza mutualistica, devono comunicare annualmente le notizie di bilancio al Ministero dello Sviluppo Economico, tenutario dell'Albo delle Cooperative (tramite comunicazione informatica – ora il mod. C17). Molto pesante la sanzione in caso di omissione della comunicazione che prevede "la sanzione amministrativa da euro 50.000 ad euro 500.000". Evidenziamo che la medesima sanzione sarà inflitta alle cooperative che, di conseguenza ad una diffida impartita in sede di vigilanza (ex D.Lgs. 220/02) non provvedano a sanare le irregolarità ottemperando a quanto prescritto dal revisore o dall'ispettore e agli enti cooperativi che si sottraggono all'attività di vigilanza o risultano irreperibili al momento delle verifiche (D.L. 83/2012 art. 46, convertito con legge n. 134/2012).

## 11.7 Sulla prevalenza mutualistica deroghe agli artt. 2512-2513

Il R.D. 30/03/1942 n. 318 (disposizioni di attuazione e transitorie del codice civile) sviluppa, in alcuni dei suoi articoli, le modalità di passaggio dal regime precedente alla riforma del diritto societario alla situazione attuale. Evidenziamo, in particolare l'art. 111-septies che riguarda la deroga al principio di prevalenza espresso dagli artt. 2512 e 2513 del codice civile con esplicito riferimento alle società cooperative sociali che sono sempre e comunque considerate prevalenti di diritto.

### Regimi derogatori

A questo riguardo rileviamo che con decreto del Ministero delle Attività Produttive 30/12/2005 (pubblicato in G.U. n. 20 del 25/01/2006) sono stati definiti i regimi derogatori ai criteri per la definizione della prevalenza di cui all'articolo 2513 del codice civile.

In questo D.M. sono stati definiti i seguenti casi:

▪ **Calamità naturali**

Si prevede che qualora la cooperativa perda la condizione di prevalenza a causa di calamità naturali o avversità atmosferiche di carattere eccezionale, dichiarate dalle autorità competenti, che abbiano provocato danni alle colture, alle infrastrutture ed agli impianti produttivi, il periodo relativo ai due esercizi consecutivi inizia a decorrere dal venir meno degli effetti degli eventi medesimi. Pertanto, gli esercizi interessati dalle calamità naturali non rilevano ai fini del computo del biennio.

▪ **Soci enti giuridici**

La deroga interessa cooperative che associano enti giuridici (es: società; associazioni, fondazioni ed altre istituzioni anche di carattere pubblico). Prevede che tra le cessioni di beni o le prestazioni di servizi verso soci sono comprese, sia al denominatore che al numeratore, anche quelle effettuate nei confronti di persone fisiche socie dei suddetti enti giuridici soci della cooperativa.

▪ **Cooperative di lavoro**

Nelle cooperative di lavoro, ai fini del calcolo della prevalenza, in deroga al criterio di cui all'art. 2513 del codice civile, non si computano, al denominatore:

- il costo del lavoro dei lavoratori non soci, assunti:
  - a) in forza di obbligo di legge;
  - b) in forza di obbligo di contratto collettivo nazionale di lavoro;
  - c) in forza di obbligo di convenzione con la pubblica amministrazione;
- il costo del lavoro delle unità lavorative che per espressa disposizione di legge non possono acquisire la qualità di socio della cooperativa;
- il costo del lavoro di lavoratori non soci di nazionalità straniera impiegati in attività svolte dalla cooperativa fuori dai confini della Repubblica Italiana.

▪ **Cooperative per la produzione e la distribuzione di energia elettrica**

Regime particolare relativamente ai ricavi derivanti dalla prestazione di servizio di fornitura di energia in base a rapporti obbligatori imposti.

▪ **Cooperative agricole di allevamento e di conduzione**

Per le cooperative di allevamento non è richiesto l'effettivo conferimento, ma una capacità potenziale dei terreni di

produrre un quarto dei mangimi.

▪ **Enti di formazione**

Per le cooperative che svolgono attività di formazione, i ricavi derivanti dai finanziamenti erogati da pubbliche amministrazioni per l'attività di formazione in favore di utenti terzi non entra nel calcolo della prevalenza.

▪ **Cooperative per il commercio equo e solidale**

Essendo queste considerate cooperative che operano in settori di particolare rilevanza sociale.

▪ **Società finanziarie**

Trattasi delle società finanziarie cooperative, costituite, ai sensi dell'art. 16 della legge 49/85 (c.d. Legge Marcora), dalle associazioni nazionali riconosciute dal ministero del lavoro e previdenza sociale. L'unica limitazione è l'inserimento nello statuto sociale delle previsioni di cui all'art. 2514 del codice civile.

▪ **Cooperative giornalistiche**

Per le cooperative di lavoro costituite da giornalisti non si computano nel calcolo della prevalenza eventuali compensi di natura occasionale.

▪ **Cooperative di editori che gestiscono agenzie giornalistiche**

Per queste cooperative entrano nel calcolo della prevalenza eventuali ricavi prodotti anche da prestazioni di servizi offerti ad enti pubblici.

▪ **Cooperative di consumo operanti nei territori montani**

Si tratta di cooperative che operano esclusivamente nei comuni montani con popolazione non superiore a 10.000 abitanti.

## 11.8 La legislazione speciale in materia cooperativa

R.D. 12/02/1911 n. 278 – *“regolamento per le cooperative e i loro consorzi ammessi a pubblici appalti”*

È sostanzialmente stato abrogato dalla legislazione successiva; riteniamo ancora valido l'art. n. 12 – retribuzione degli amministratori – in cui si evince che i compensi devono essere previsti dallo statuto, o da un regolamento interno o devono risultare da apposita deliberazione dell'assemblea.

D.Lgs. C.P.S. 14/12/1947 n. 1577. È una delle leggi fondamentali sulla cooperazione. Ora è sostanzialmente abrogato dalle

legislazioni più recenti. Riteniamo ancora validi gli artt. 27, 27-bis e 27-ter riguardanti i consorzi di società cooperative.

Legge 31 gennaio 1992 n. 59 – *“nuove norme in materia di società cooperative”*

Altra legge fondamentale sulla cooperazione. È parzialmente abrogata dalla legislazione riguardante la riforma del diritto societario. Restano cogenti gli artt.

- n. 1 (diritti dei soci di esaminare i libri sociali);
- n. 2 (relazione degli amministratori e dei sindaci sui criteri seguiti per il conseguimento degli scopi statutari [vedasi anche l'art. 2545 del codice civile]);
- n. 4, n. 5, n. 6 (riguardanti i soci finanziatori – sovventori e possessori di azioni di partecipazione cooperativa);
- n. 7 (sulla rivalutazione delle quote o delle azioni – aumento gratuito del capitale sociale);
- n. 9 (sul rimborso dell'eventuale sovrapprezzo delle quote o delle azioni);
- n. 11 e n. 12 (sui fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione);
- n. 13 (sull'albo nazionale delle cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi).

Legge 3 aprile 2001 n. 142 – *“revisione della legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore”* – sostanzialmente incentrata sulla regolamentazione dei rapporti economico/sindacali dei soci lavoratori di cooperative di produzione e lavoro.

D.Lgs. 2 agosto 2002 n. 220 – *“norme in materia di riordino della vigilanza sugli enti cooperativi, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, della legge 3 aprile 2001 n. 142”* – nel quale vengono definite le regole principali che sovrintendono la revisione cooperativa, biennale e annuale; confermando, altresì, la delega alle associazioni di rappresentanza (centrali cooperative) di effettuare tali revisioni alle cooperative loro iscritte.

Legge 8 novembre 1991 n. 381 – *“disciplina delle cooperative sociali”*

È una delle leggi fondamentali per la regolamentazione di specifici aspetti dell'impresa cooperativa rivolta a perseguire l'interesse della comunità e, contestualmente, tesa a fornire adeguato scambio mutualistico con i soci. In questa legge vengono chiaramente individuate le tipologie di intervento verso la collettività evidenziando le cooperative sociali di tipo “a” indirizzate alla gestione di servizi socio-sanitari e assistenziali, e quelle di tipo “b” finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate. È l'art. 4 che identifica chi viene considerata “persona svantaggiata”. Un'agevolazione cui godono le cooperative sociali è la possibilità di utilizzare “soci volontari” (in numero non superiore al 50% della totalità dei soci). Questa figura è regolamentata all'art. 2 della legge;

mentre l'art. 5 prevede la possibilità, per gli enti pubblici, di stipulare convenzioni con le cooperative sociali (di tipo "b") anche in deroga alla legislazione in materia di contratti e appalti. Le cooperative sociali godono, inoltre, di particolari benefici tributari, previdenziali (quelle di tipo "b" se i soci svantaggiati superano il 30%). Alle cooperative sociali, infine, viene effettuata la revisione cooperativa con cadenza annuale.

## 11.9 La disciplina del prestito sociale

Il prestito sociale costituisce una forma di finanziamento della società cooperativa che si concretizza nell'apporto, da parte di soci persone fisiche, di capitali rimborsabili, solitamente a medio e/o breve termine, a fronte del quale vengono corrisposti degli interessi. Condizioni per la regolare operatività del prestito sociale:

- esplicita previsione nello statuto sociale (Circ. Banca d'Italia 02/12/1994);
- divieto di raccogliere finanziamenti tra il pubblico [il prestito sociale può essere attuato solo con soci (escluso soci onorari) ed eventualmente con lavoratori dipendenti della cooperativa, mai con terzi], (art. 11 L. 385/93 e deliberazione C.I.C.R. 19/07/2005);
- necessità di regolamento generale e sottoscrizione di contratto con il socio prestatore in forma scritta - adeguamento alle norme bancarie di trasparenza (artt. 116, 117, 118, 119 e 120 L. 385/93 e art. 2 D.M. 07/10/1994);
- finanziamenti utilizzati unicamente per il conseguimento dell'oggetto sociale (art. 12 L. 127/71);
- limiti massimi del deposito da parte del singolo socio persona fisica (aggiornati al 1 gennaio 2013): euro 72.187,32 per le cooperative di conservazione, lavorazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli; per le cooperative di produzione e lavoro e per le cooperativa edilizie di abitazione. Per le altre cooperative il limite massimo è di euro 36.093,66 (art. 10 L. 59/92). Questi limiti sono rivalutati ogni tre anni con decreto del ministero delle attività produttive tenuto conto delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, calcolate dall'ISTAT (art. 21 L. 59/92);
- limite massimo della raccolta globale dai soci (per le cooperative con più di 50 soci): il triplo del patrimonio (capitale sociale, riserva legale e riserve disponibili) risultante dall'ultimo bilancio approvato. Tale limite viene elevato al quintuplo del patrimonio qualora il complesso dei prestiti sociali sia assistito, in misura almeno pari al 30%, da

garanzia (delib. C.I.C.R. 19/07/2005);

- la misura massima del tasso di interesse da corrispondere è pari a 2,5 punti in più rispetto al tasso dei buoni fruttiferi postali (art. 6-bis D.L. 31/10/1980 n. 693).

## 11.10 Gli aspetti tributari del prestito sociale

### Le imposte di bollo e di registro sul prestito sociale

Contratti	Soggetti ad imposta di registro (euro 168) solo in caso d'uso (nota all'art. 1 della tariffa, parte II, al L. al D.P.R. n. 131/86) Soggetti fin dall'origine ad imposta di bollo in misura fissa di euro 14,62 (art. 2, nota 2bis, tariffa, al L. al D.P.R. n. 642/72)
Libretti	Esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo (art. 7, tabella al L. a D.P.R. n. 642/72)
Quietanze su depositi e prelevamenti	Esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo (art. 7, tabella a L. a D.P.R. n. 642/72)
Comunicazioni annuali	Soggette fin dall'origine ad imposta di bollo in misura fissa di euro 2,00 (art. 13, comma 2, tariffa, all. al D.P.R. n. 642/72)

Sugli interessi corrisposti al socio verrà trattenuta una ritenuta a titolo d'imposta del 26%, aliquota generalizzata a tutte le società cooperative dal 1/07/2014 [artt. 3 e 4 del decreto legge 24/04/2014 nr. 66 (convertito con modificazioni nella legge nr. 89 del 23/06/2014) recante "Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale"].

La deducibilità in capo alla cooperativa degli interessi stanziati nel conto economico e spettanti ai soci prestatori è assoggettata ad una condizione di limite massimo pari al tasso minimo dei buoni fruttiferi postali più 0,90 punti (art. 1, comma 465 L. 311/2004).

## 11.11 La legislazione fiscale

Le più recenti disposizioni, in ambito fiscale riguardanti le società cooperative, sono:

D.L. 15/04/2002, n. 63. Decreto convertito, con modificazioni, in legge 15/06/2002, n. 112 - *disposizioni finanziarie e fiscali urgenti in materia di riscossione, razionalizzazione del sistema di formazione del costo dei prodotti farmaceutici, adempimenti ed adeguamenti comunitari, cartolarizzazioni, valorizzazione del patrimonio e finanziamento delle infrastrutture.*

Nel quale, l'art. 6 prevede:

1. L'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, si applica in ogni caso alla quota degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria (30%).

2. Le somme di cui all'articolo 3, comma 2, lettera b, della legge 03/04/2001, n. 142, e all'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29/09/1973, n. 601, destinate ad aumento del capitale sociale, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta dei soci. Le stesse somme, se imponibili al momento della loro attribuzione, sono soggette ad imposta secondo la disciplina dell'articolo 7, comma 3, della legge 31/01/1992, n. 59. Le disposizioni del presente comma si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2001.
3. La ritenuta prevista dall'articolo 26, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 29/09/1973, n. 600, si applica in ogni caso a titolo d'imposta sugli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci persone fisiche residenti nel territorio dello stato, relativamente ai prestiti erogati alle condizioni stabilite dall'articolo 13 del decreto del presidente della repubblica 29/09/1973, n. 601.

Successivamente a questa legge, sono state emanate alcune circolari esplicative, fra le quali evidenziamo la circolare ministeriale Agenzia delle Entrate Direzione Centrale 9/07/2003, n. 37/e che fornisce ulteriori chiarimenti in merito al trattamento fiscale riservato alle società cooperative.

Ed in particolare:

1. Modalità di distribuzione e trattamento fiscale dei ristorni.
2. Cooperative agricole (articolo 10 del D.P.R. n. 601 del 1973).
3. Trattamento delle perdite.
4. Trattamento delle eccedenze di reddito agevolabile ai sensi dell'articolo 1 del D.Lgs. 466 del 1997.

Legge 30 dicembre 2004, n. 311 – *disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello stato (c.d. "legge finanziaria 2005")* Art. I (omissis)

460. (non concorrenza alla formazione del reddito delle somme destinate a riserve indivisibili nei limiti degli utili annuali destinati alla riserva minima obbligatoria) – fermo restando quanto disposto dall'articolo 6, commi 1, 2 e 3, del decreto legge 15/04/2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15/06/2002, n. 112, l'articolo 12 della legge 16/12/1977, n. 904, non si applica alle società cooperative e loro consorzi a mutualità prevalente di cui al libro V titolo VI, capo I, sezione I, del codice civile, e alle relative disposizioni di attuazione e transitorie, e che sono iscritti all'albo delle cooperative sezione cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 223-sexiesdecies delle disposizioni di attuazione del codice civile:

a) per la quota del 20% degli utili netti annuali delle cooperative agricole e loro consorzi di cui al decreto legislativo 18/05/2001, n. 228, delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi;

b) per la quota del 30% degli utili netti annuali delle altre cooperative e loro consorzi.

461. *(esclusione dell'esenzione del 20% degli utili delle cooperative agricole accantonati a riserva)* – l'articolo 10 del decreto del presidente della repubblica 29/09/1973, n. 601, e successive modificazioni, non si applica limitatamente alla lettera a del comma I.

462. *(limitazione dell'agevolazione al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità IRAP)* – l'articolo 11 del decreto del presidente della repubblica 29/09/1973, n. 601, e successive modificazioni, si applica limitatamente al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive.

463. *(esclusione dalla limitazione delle agevolazioni per le cooperative sociali e loro consorzi)* – le previsioni di cui ai commi da 460 a 462 non si applicano alle cooperative sociali e loro consorzi di cui alla legge 8/11/1991, n. 381. Resta, in ogni caso, l'esenzione da imposte e la deducibilità delle somme previste dall'articolo 11 della legge 31/01/1992, n. 59, e successive modificazioni.

464. *(trattamento fiscale delle società cooperative: limitazione alla quota del 30 per cento degli utili netti annuali)* – a decorrere dall'esercizio in corso al 31/12/2004, in deroga all'articolo 3 della legge 27/07/2000, n. 212, per le società cooperative e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente l'applicabilità dell'articolo 12 della legge 16/12/1977, n. 904, è limitata alla quota del 30% degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto.

465. *(indeducibilità degli interessi eccedenti)* – gli interessi sulle somme che i soci persone fisiche versano alle società cooperative e loro consorzi alle condizioni previste dall'articolo 13 del decreto del presidente della repubblica 29/09/1973, n. 601, e successive modificazioni, sono indeducibili per la parte che supera l'ammontare calcolato con riferimento alla misura minima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi, aumentata dello 0,90%.

466. *(decorrenza delle disposizioni dei commi da 460 a 465 dal 31 dicembre 2003)* – le disposizioni dei commi da 460 a 465 si applicano a decorrere dai periodi d'imposta successivi a quello

in corso al 31 dicembre 2003.

467. (omissis)

468. (abrogazione della possibilità per le casse rurali e artigiane di calcolare la quota di utili del 3 per cento sulla base degli utili, al netto delle riserve obbligatorie) – all'articolo 11, comma 4, della legge 31 gennaio 1992, n. 59, il secondo periodo è soppresso.

Per maggiori chiarimenti su quanto stabilito dalla finanziaria per il 2005, sono state promulgate alcune circolari esplicative fra le quali evidenziamo la circolare ministeriale Agenzia delle Entrate del 15/07/2005, n. 34/e che prende in considerazione:

1. La disciplina della riserva minima obbligatoria, dei ristorni e delle ritenute su interessi.
2. La disciplina fiscale degli utili delle cooperative a mutualità prevalente.
3. Cooperative sociali e loro consorzi.
4. Trattamento fiscale degli utili prodotti dalle società cooperative a mutualità prevalente.
5. Disciplina fiscale applicabile alle società cooperative e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente.
6. Trattamento fiscale degli interessi corrisposti ai soci.
7. Banche di credito cooperativo: base di calcolo del contributo ai fondi mutualistici.
8. Eliminazione delle interferenze fiscali dal bilancio: modifiche al codice civile e loro decorrenza.

Decreto Legge 13/08/2011 n. 138 (art. 2 co 36 - ter) (convertito con legge 14/09/2011 n. 148) – *Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*.

Nel quale l'art. 36-ter recita: "Al comma 1 dell'articolo 6 del decreto legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112, le parole: «si applica in ogni caso alla quota degli utili netti annuali» sono sostituite dalle seguenti: «non si applica alla quota del 10 per cento degli utili netti annuali»", stabilisce, cioè, l'impossibilità di applicare l'art. 12 della legge n. 904/1977 alla quota del 10% degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria, che, rammentiamo, essere del 30% ai sensi dell'art. 2545 - quater.

Quindi concorrerà alla formazione del reddito imponibile un ulteriore importo pari al 3% (10% x 30%) del risultato di bilancio. In sintesi, dalla data del 1° gennaio 2012 l'imposizione fiscale ai sensi IRES delle società cooperative si può riassumere nel modo seguente.

Tipo di cooperativa	Utile tassabile	Tassabilità costi indeducibili
Cooperative sociali	3%	No (art. 10 D.P.R. n. 601/73**)
Cooperative agricole	20%	No (art. 10 D.P.R. n. 601/73**)
Cooperative di lavoro	43%	No solo IRAP (art. 10 D.P.R. n. 601/73**)
Banche di credito cooperativo	47%	No
Cooperative di consumo	68%	Si
Cooperative a mutualità non prevalente	73%	Si
Cooperative diverse dalle precedenti	43%	No

\*\* qualora ne ricorrano le condizioni

## 11.12 Le ultime novità

### Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208 del 28/12/2015)

- **cooperative agricole e loro consorzi** di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/73: esenzione IRAP partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2015;
- **cooperative sociali e loro consorzi**: IVA al 5% per le prestazioni rese a favore di anziani, inabili, tossicodipendenti e malati di AIDS, disabili psicofisici, minori anche coinvolti in situazione di disadattamento e devianza. Si applica alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati alla data del 1/1/2016;
- **consorzi cooperativi**: applicazione del reverse charge alle prestazioni di servizi rese da imprese consorziate, in caso di affidamento di contratti pubblici con ente pubblico al quale è tenuto ad emettere una fattura secondo le disposizioni dello split payment;
- **cooperative edilizie a proprietà indivisa**: esenzione dall'IMU per le unità immobiliari destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga ai requisiti di residenza anagrafica;
- **cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica** di cui all'art. 4, numero 8), della legge 6 dicembre 1962, n. 1643: esenzione dal pagamento dell'accisa per l'energia elettrica, prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili con potenza disponibile superiore a 20 Kw e consumata da soci in locali e luoghi diversi dalle abitazioni.

# Europe

## Abbreviations:

COM = European Commission

EIF = Entry into force

DG = Directorate-General of the Commission EP = European Parliament

ECJ = Court of Justice of the European Union MS = Member State(s)

## 12 European Union

### 12.1 Treaties

The framework of the EU is made up of the treaties that regulate the powers and jurisdiction of the EU institutions. They are democratically agreed upon by all 28 MS.

The founding treaties of the European Coal and Steel Community (ECSC) (1951–2002) as well as the European Economic Community (EEC) and the European Atomic Energy Community (Euratom) (1957) were amended several times, in particular for the accession of new MS and recently by the “Treaty of Lisbon” (2007, ratification 2009). Central treaties of the EU are the EU Treaty (Treaty of Maastricht, 1992) and the founding EC Treaty (Treaty of Rome, 1957), which has been renamed the “Treaty on the Functioning of the European Union” (TFEU) (Tables of Equivalences).

### 12.2 Objectives and Fundamental Freedoms

Originally the most important reason for the union of the states was to secure peace. Increasingly the project of making the EU “the most dynamic and competitive knowledge-based economy in the world capable of sustainable economic growth with more and better jobs and greater social cohesion” became the focus. With the enlargement to 28 MS the EU economic area is the largest common market in the world. The EU **single market** is based on realizing and ensuring what are known as **fundamental freedoms**. They serve to eliminate obstacles to the Intra-Community movement of persons and trade, thus leading to the realisation of a common economic and foreign exchange market.

They underscore above all the general prohibition of discrimination (Art. 18 TFEU) and the right of every citizen of the Union to freedom of movement within the European Union (Art. 21 TFEU).

The 4 fundamental freedoms are:

- free movement of goods (Art. 28ff. TFEU);
- free movement of persons (Art. 45ff. TFEU);

- freedom of movement for workers (Art. 45ff. TFEU);
- freedom of establishment (Art. 49ff. TFEU);
- freedom to provide services (Art. 56ff. TFEU);
- freedom of movement of capital and payments (Art. 63ff. TFEU).

## 12.3 EU Institutions

The **Council of Ministers of the EU/EU Council of Ministers** (Art. 16 EU Treaty) is composed of the government ministers of the MS responsible for relevant subject areas (e.g. economic and financial affairs, competition) who meet to deliberate on and pass – generally jointly with the EP – the legislative acts proposed by the COM. The Council and the EP make up the budgetary authorities who jointly approve the budget of the Community. The **Chairman of the Council (Presidency of the Council)** sets the agenda of the Council and chairs its meetings. To ensure more continuity in the work 3 MS coordinate their priorities within so-called presidency trios for a total of 18 months.

The level above the Council of Ministers is the **European Council** (Art. 15 EU Treaty), the ‘summit’ meeting of the heads of state or government together with the President of the European Commission. It lays down political guidelines and provides impetus for the development of the EU, formulates instructions and mandates to the EU institutions and has the task of brokering compromises between the MS. It has no legislative powers. The **President of the European Council** (since Dec. 1, 2014 Donald Tusk/Poland) is elected for 2½ years; his office is not compatible with a national term of office. His/Her main task consists of preparing and ensuring the smooth functioning of the Council’s work and of working toward consensus.

The Council of Ministers of the EU composed of the Foreign Secretaries is presided over by the **High Representative for the Common Foreign and Security Policy of the Council of the European Union** (since Nov. 1, 2014 Federica Mogherini/Italy) (Art. 18 EU Treaty). This person is simultaneously one of the Vice Presidents of the COM. The “Foreign Secretary” is responsible for all of the foreign policy and the representation of the EU on the world stage. She/He is assisted by the European Foreign Service. Moreover, this person is simultaneously the Vice President of the COM.

The **European Commission (COM)** (Art. 17 EU Treaty) is the executive body of the EU. The **College of Commissioners** consists of one person per MS with various portfolios. However, they do not act as representatives of their home states and are not bound to their mandatory instructions. The **Commission**

**President** is appointed by the European Council for 5 years and confirmed by the EP (since Nov. 1, 2014 Jean-Claude Juncker/Luxemburg). He/She can dismiss individual Commission members. The COM, which is subdivided into Directorates-General and Services, takes initiatives for the further development of the EU and draws up corresponding legislative proposals to the Council and the EP. If requested by more than half of the national Parliaments the COM must review and justify the legislative proposals. In addition the COM exercises control over compliance to the EU regulations by the MS and enterprises (competition and infringement proceedings).

The **European Parliament (EP)** (Art. 14 EU Treaty) is directly elected as the representative of the EU citizens every 5 years. Currently 751 MEPs (thereof 96 Germans) are currently divided into 7 political groups. It makes decisions on an equal footing with the Council on legislation proposed by the COM in most political areas, apart from that it is also consulted (incl. matters of tax law). Moreover, the EP shares the budgetary power with the Council and supervises the executive by approving nominations of the COM as well as questions to the COM and the Council.

The **Court of Justice of the European Union (CJEU)** (Art. 19 EU Treaty), with headquarters in Luxembourg, is the highest judicial institution in the EU. It consists of one judge per each MS as well as 8 Advocates General, who support the judges in their decision-making process by presenting impartial opinions. The CJEU has the sole responsibility in questions of interpreting EU law, to ensure uniform legal interpretation.

It makes decisions in particular on actions of the COM or a MS against another MS owing to a breach of the TFEU (infringement proceedings) and within the scope of a reference for a **preliminary ruling**. The judgment of the CJEU can not only interpret EU law, but can also annul it.

CJEU statistics	2012	2013	2014
Cases closed	595	701	719
Cases pending	886	884	787
New cases	632	699	699
- thereof references for a preliminary ruling	404	450	428
- thereof infringement proceedings	58	54	57
(against Germany)	(7)	(4)	(2)

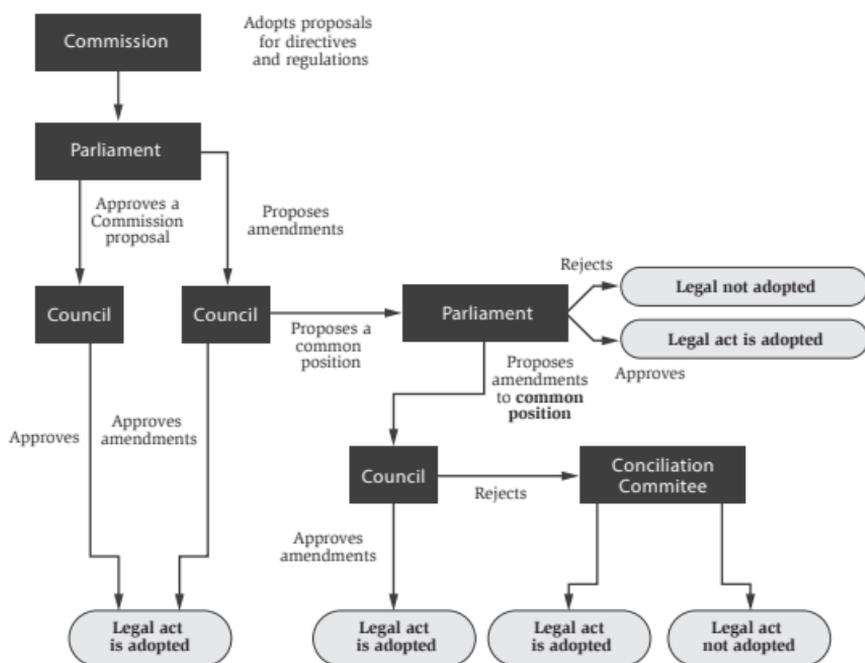
## EU 12.4 EU Legislative Procedure

**Legislative procedures are initiated with the submission of a legislative proposal by the COM.** Most of the legislative acts are passed through a **due legislative process**, in which the EP and EU Council make a joint decision. The EU Council decides in most cases with double majority (55% of the MS and 65% of

the total EU population).

In the **consultation procedure**, which is applied primarily in the area of tax law, a **unanimous decision by the Council is necessary** to pass a legal act. The EP delivers only a nonbinding opinion.

## The Codecision Procedure



## 13 Professional Law EU

Although the EU treaties provide no basis of authorisation to European legislators for regulating the national professional laws of the liberal professions, there are two “gateways” via the EU Law on Competition (Art. 101 TFEU) and the freedom to provide services and freedom of establishment (Art. 49ff. and 56ff. TFEU).

### 13.1 Single Market and Liberal Professions in the EU

The objective of the COM is to eliminate obstacles to freedom of movement and to promote service markets. The freedom to provide services comprises the right to be temporarily engaged in self-employment in another MS. The freedom of establishment gives natural and legal persons the right to be gainfully employed on a permanent basis in a different MS than their own home country under the same conditions as nationals.

As soon as legal professional rules begin to have cross-border impacts, e.g. through restrictions on providing services or opportunities for establishment for a foreign professional, freedom of movement is affected and European legal jurisdiction commences.

### 13.2 Competition and the Liberal Professions

The Directorate-General Competition is interested in deregulation of professional law for the liberal professions owing to regulatory considerations. The EU Law on Competition addresses mainly undertakings. According to the CJEU’s functional term for an undertaking this includes “any unit engaging in an economic activity”, as well as self-employed tax advisors, auditors and lawyers. Professional organisations such as chambers and associations are subject as associations of undertakings to the EU Law on Competition.

## 13.3 Initiatives from the EU Commission

### 13.3.1 Freedom to provide services

- Dec. 27, 2006* **Directive 2006/123/EC:** Elimination of legal and administrative obstacles for services between the Member States
- Transposition deadline:*
- Dec. 28, 2009* - requirements to be evaluated, Art. 15 (non-discrimination, necessity, proportionality);
- Country-specific recommendation and communication announced* - voluntary quality assurance measures/codes of conduct;
- single point of contact/SPOC;
- electronic processing of procedures.
- Context:*
- Oct. 28, 2015* - Internal Market Strategy COM(2015)550;
- June 29, 2015* - Study on Points of Single Contact;
- Feb. 26, 2015* - COM Country Report Germany: Reform efforts in the services sector called for;
- Oct. 2, 2013* - COM report SWD(2013)402 on the outcome of the comparative analysis (“Peer Review”) in regard to legal form as well as shareholding and tariff regulation in certain areas regulated by the Services Directive, incl. StB;
- Oct. 25, 2012* - Regulation (EU) No 1024/2012 on administrative assistance with the aid of the
- EIF:* Internal Market Information System (IMI).
- Dec. 4, 2012*

### 13.3.2 Recognition of professional qualifications

- Nov. 20, 2013* **Vocational qualification Directive 2013/55/EU:** Amendment of Directive 2005/36/EC and the IMI Regulation (EU) no. 1024/2012: including introduction of a voluntary professional card, partial access to a regulated profession, extension of single contact points to central contact points.
- Transposition deadline:*
- Jan. 18, 2016*
- Context:*
- June 18, 2015* - Infringement procedures against Germany on the grounds of minimum charges for StB;
- Sept. 2014* - Economic Paper: “The Impact of Professional Services Liberalisation”;
- June 25, 2014* - Study on the state of liberal professions in the EU;
- May 13, 2014* - OECD Report on Competition for Germany 2014;
- May 8, 2014* - EU map of regulated professions;

Oct. 2, 2013 - **Communication COM(2013)676** on evaluating national regulations on access to professions: Work plan for implementing the review and modernizing of national regulations governing regulated professions.

---

**Professional recognition of lawyers: Sectoral establishment/Services Directive**  
 Feb. 16, 1998 **Directive 98/5/EC**: Facilitate practice of the profession of lawyer on a permanent basis in a MS other than that in which the qualification was obtained (Sectoral Establishment Directive).  
 Transposition deadline:  
 Mar. 14, 2000  
 Mar. 22, 1977 **Directive 77/249/EEC**: Facilitate effective exercise by lawyers of freedom to provide services (Sectoral Services Directive).  
 Transposition deadline:  
 Mar. 25, 1979

### 13.3.3 Auditors

Apr. 16, 2014 **Regulation (EU) No 537/2014** on requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC.  
 EIF: June 17, 2016  
 Apr. 16, 2014 **Directive 2014/56/EU** amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts.  
 Transposition deadline:  
 June 17, 2016  
 May 17, 2006 **Auditor Directive 2006/43/EC**.  
 Transposition deadline:  
 Sept. 5, 2008

---

**Liability regimes**  
 June 5, 2008 **COM Recommendation C(2008)2274** on “Limitation of the civil law liability of auditors and audit firms” to promote the creation of audit firms.

---

**External quality assurance systems**  
 May 6, 2008 **COM Recommendation C(2008)1721** on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities.

---

---

	<b>Third countries</b>
Jan. 19, 2011	<b>COM Decision 2011/30/EU:</b> Equivalence of certain third country public oversight, quality assurance, investigation and penalty systems and a transitional period for audit activities of certain third country auditors and audit entities in the EU.
	<i>Context:</i>
June 13, 2013	- Implementing Decision <u>2013/288/EU</u> amending Resolution 2011/30/EU.
Sept. 1, 2010	<b>COM Decision C(2010)5676</b> on the adequacy of the competent authorities of Australia and the United States pursuant to the exchange of working papers and other documents held by statutory auditors or auditing firms.
Feb. 5, 2010	<b>COM Decision C(2011)590</b> on the adequacy of the auditor surveillance authorities in Canada, Japan and Switzerland: Facilitating the exchange of audit working papers held by auditors or auditing firms.

---

### 13.3.4 Money laundering

May 20, 2015	<b>Directive 2015/849/EU</b> on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing,
<i>Transposition deadline:</i>	amending Regulation (EU) No. 648/2012 and repealing <b>Directive 2005/60/EC</b> and <b>Directive 2006/70/EC</b> (3rd and 4th Directive on money laundering).
June 25, 2017	

### 13.3.5 Compulsory membership

<i>Proceedings pending</i>	Petition of a German national on the compulsory membership in the Chamber of Commerce and Industry owing to violation of the freedom of establishment.
	<i>Context:</i>
Apr. 16, 2015	- <u>PETI</u> : No infringement of EU law; Forwarding of the petition to the Committee on Petitions of the Bundestag and of the Austrian Parliament;
Mar. 16, 2012	- <u>Notice EP Committee on Petitions</u> ;
July 18, 2011	- <u>Notice EP Committee on Petitions</u> .

---

### 13.3.6 Legal aid for disputes with cross-border relevance

Jan. 27, 2003 *Directive 2003/8/EC* to improve access to justice in cross-border disputes by establishing minimum common rules relating to legal aid for such disputes.  
Transposition deadline:  
Nov. 30, 2004 and  
May 30, 2006  
(Art. 3(2)(a))

Context:

June 11, 2013 - EP Resolution;  
Feb. 23, 2012 - Report COM(2012)71 on the application of Directive 2003/8/EC.

---

## 13.4 CFI and ECJ Cases

### “Liberal Professions”

C-267/99<sup>1)</sup> *Adam vs. Administration de l'enregistrement et des domaines*: Definition of liberal professions as those activities involving a marked intellectual character, a high-level qualification and usually subject to clear and strict professional regulation. In the exercise of such an activity, the personal element is of special importance. Such exercise always involves a large measure of independence in the accomplishment of the professional activities.

---

### Freedom of establishment for lawyers

C-58/13<sup>1)</sup> *Angelo Alberto Torresi vs. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Macerata and Pierfrancesco Torresi vs. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Macerata*: According to Art. 3 of Directive 98/5/EC no abuse can be identified in the fact that a lawyer travels to another MS in order to acquire there the professional qualification of lawyer and returns to the MS of which he is a national in order to practice there under the professional title obtained.

C-345/08<sup>1)</sup> *Krzysztof Peçela vs. Justizministerium Mecklenburg-Vorpommern*:

Germany can link the admission of nationals of another MS to a legal traineeship for the legal profession to extensive and in-depth knowledge of the German legal profession. Qualifications and exams completed under other legal systems must be taken into consideration in the equivalence of knowledge (Level: First State Examinations).

- C-564/07**<sup>1)</sup> *Commission vs. Republic of Austria:*  
June 11, 2009 Austria violates Art. 49 EC, (now Art. 56 TFEU) because patent lawyers lawfully established in other MS, who would like to perform services on a temporary basis, are obliged to appoint an approved agent resident in Austria.
- C-506/04**<sup>1)</sup> *Wilson vs. Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg and*  
**C-193/05**<sup>1)</sup> *Commission vs. Großherzogtum Luxemburg:*  
Sept. 19, 2006 Every lawyer has the right to practice his profession on a permanent basis in every MS under his home-country professional title, without prior examination of proficiency in the languages. Luxembourg regulations on the required knowledge of the languages by lawyers violate EC law.
- C-313/01**<sup>1)</sup> *Morgenbesser vs. Consiglio dell' Ordine degli avvocati di Genova:*  
Nov. 13, 2003 Solely the absence of a legal diploma obtained in the MS, in which a post-graduate period of practice for admission to the bar was being undertaken, was not reason enough to refuse enrolment in the register of 'practicanti'. (The decision led to the introduction of § 112a DRiG (equivalence assessment)).

### **Recognition of diplomas and professional qualifications of lawyers**

- C-118/09**<sup>1)</sup> *Koller vs. RAe OLG Graz:*  
Dec. 22, 2010 Admission to an aptitude test for lawyers in Austria after passing the spanish qualification for admission to the profession but without national proof of practice compatible with Directive 89/48/EEC for recognition of diplomas (repealed by Directive 2005/36/EC) is permitted.
- Context:*
- Mar. 7, 2011 - Parliamentary Question on restoring the right of establishment for lawyers: Italian Bar associations have been refusing to accept registration applications in the second half year of 2010 from lawyers from other MS, whilst ignoring the subsequent ruling in Case C-118/09;
- Apr. 8, 2011 - COM Answer: Solvit has been actively engaged to reach a successful outcome. COM will intervene if necessary.

**C-149/05**<sup>1)</sup> *Price vs. Conseil des ventes volontaires de meubles aux enchères publiques:*  
Sept. 7, 2006  
To apply Directive 89/48/EEC on the recognition of professional qualifications (repealed by Directive 2005/36/EC) it is not necessary for the legal activity to involve the provision of advice/assistance concerning all national law.

---

**C-537/13**<sup>1)</sup> *Birutė äiba vs. Aržnas Dev'nas:*  
Jan. 15, 2015  
**Practice of a profession – lawyers**  
Directive 93/13/EEC on unfair terms in consumer contracts must be interpreted as applying to standard form contracts for legal services, such as those at issue in the main proceedings, concluded by a lawyer with a natural person acting for purposes which are outside his trade, business or profession.

**C-225/09**<sup>1)</sup> *Adyta Joanna Jakubowska vs. Alessandro Maneggia:*  
Dec. 2, 2010  
Italian rules providing for the incompatibility of the practice of the profession of lawyer concurrently with employment as a part-time public employee do not violate EC law and Directive 98/5/EC.

---

**Freedom of establishment vs. Third-party ownership**  
**C-171/07**<sup>1)</sup> *Apothekerkammer des Saarlandes vs. Saarland and H. Neumann-Seiwert vs. Saarland:*  
**C-172/07**<sup>1)</sup> *Provisions restricting the right to operate a pharmacy to pharmacists alone confirmed despite violation of the freedom of establishment (Art. 43 EC, now Art. 49 TFEU), is justified by ensuring reliability and quality of the provision of medicinal products to the public.*  
May 19, 2009  
*Joined cases*

**Multi-disciplinary activity**  
**C-309/99**<sup>1)</sup> *Wouters vs. Nederlandse Orde van Advocaten:*  
Feb. 19, 2002  
- Professional body (here Bar of the Netherlands) acts as an association of undertakings as defined by Art. 81 EC (now Art. 101 TFEU) when issuing professional regulations, with the consequence of possible prejudice to competition according;  
- Prohibition of multi-disciplinary partnerships (lawyers and auditors) is compatible with EU competition law.

---

---

**C-359/09**<sup>1)</sup>  
Feb. 3, 2011

**Professional title of lawyers**  
*Donat Cornelius Ebert vs. Budapesti Ügyvédi Kamara:*  
Membership in the Bar Association of the host MS is a requirement for using the professional title of lawyer.

---

**C-342/14**<sup>2)</sup>  
Oct. 1, 2015

**Freedom to provide services vs. Compulsory membership**  
*X-Steuerberatungsgesellschaft vs. FA Hannover-Nord:*

Does Art. 5 of Directive 2005/36/EC preclude a restriction of the freedom to provide services in a case where a StBg formed in accordance with the law of a Member State (tax consultancy work not regulated in this Member State) prepares a tax return for a German recipient of services and sends it to the tax authority, although the German provisions require that a StBg be recognised as authorised to provide professional assistance in tax matters and that the StB managing the company must act autonomously?

**C-350/07**<sup>1)</sup>  
Mar. 5, 2009

*Kattner Stahlbau GmbH vs. Maschinenbau- and Metall-Berufsgenossenschaft:*  
EC law is not violated if undertakings in a certain branch of industry and a particular territory of trade must be affiliated to a body such as the employers' liability insurance association.

---

**C-293/10**<sup>1)</sup>  
May 26, 2011

**Right to choose one's own lawyer**  
*Gebhard Stark vs. D.A.S. Österreichische Allgemeine Rechtsschutzversicherung AG:*  
Agreement admissible that persons covered by legal expenses insurance may select, in order to have their interests represented in administrative or judicial proceedings, only lawyers authorised to represent parties who have their chambers at the place of the court or administrative authority having jurisdiction at first instance, on condition that that restriction relates only to the extent of the cover in respect of costs and not to the right of the insured person's freedom to choose his lawyer.

**C-199/08**<sup>1)</sup> *Erhard Eschig vs. UNIQA Sachversicherung AG*:  
Sept. 10, 2009 In the case of an accident in which a large number of insured persons suffer losses as a result of the same event, the legal expenses insurer cannot reserve the right to select the legal representative of all the insured persons concerned (Directive 87/344/EEC).

---

### **Canvassing / Qualified accountants**

**C-119/09**<sup>1)</sup> *Société fiduciaire nationale d'expertise comptable vs. Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*:  
Apr. 5, 2011 Members of a regulated profession, such as auditors, cannot be totally prohibited from canvassing.

---

### **Professional secrecy / Staff lawyers**

**C-550/07**<sup>1)</sup> *Akzo Nobel Chemicals Ltd vs. Commission and Akros Chemicals Ltd vs. Commission*:  
Sept. 14, 2010 Appellate proceedings Company or intercompany communication with lawyers employed as permanent legal advisers to an enterprise is not protected by privileged communication.

**T-125/03**<sup>1)</sup> *CJEU*: The legal professional privilege protecting communications between lawyers and their clients is a necessary supplement to the full exercise of the rights of the defense.  
**T-253/03**<sup>1)</sup> *Joined cases* However, the protection cannot be extended to communications with lawyers employed as permanent legal advisers to an enterprise.

---

### **Money laundering**

**C-305/05**<sup>1)</sup> *Ordre des barreaux francophones et germanophone vs. Conseil des ministres*:  
June 26, 2007 The obligation in the Second Money Laundering Directive (91/308/EC) on lawyers to inform the competent authorities of suspicion of money laundering does not violate the right to a fair trial.

---

### **Freedom to provide services vs. Tariff of fees**

**C-565/08**<sup>1)</sup> *EU Commission vs. Italian Republic*:  
Mar 29, 2011 The Italian compulsory ceilings for lawyers' fees do not violate freedom of establishment and freedom to provide services.

<b><u>C-94/04</u></b> <sup>1)</sup> and	<i>Cipolla vs. Portolese and Macrino, Capodarte vs. Meloni:</i>
<b><u>C-202/04</u></b> <sup>1)</sup> Dec. 5, 2006 Joined cases	Setting minimum scales of charges for lawyers by national rules limits freedom to provide services.
<b><u>C-289/02</u></b> <sup>1)</sup> Dec. 11, 2003	<i>AMOK Verlags GmbH vs. A &amp; R Gastronomie GmbH:</i> Limitation of reimbursed legal costs by the unsuccessful party in a dispute to the level of the fees of the first State even if a lawyer established in one MS is working in conjunction with a lawyer established in another MS does not violate the freedom to provide services.

---

- 1) Judgment.      2) Pending proceedings.

## 14 Tax Policy in the European Union

### 14.1 EU Current status: Indirect Taxes

The MS have retained the right to establish their own tax policies. To avoid creating obstacles to an EU single market through different tax systems and rules, the MS gave the EC the task via Art. 113 TFEU of effecting harmonisation of indirect taxes. National autonomy is thus limited to the extent needed to achieve the objectives of the EU.

#### 14.1.1 Financial Transaction Tax

*Feb. 14, 2013*     **Proposal for a Directive (2013)71**  
*Awaiting approval*     implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax (Belgium, Germany, Estonia, France, Greece, Austria, Portugal, Italy, Slovenia, Slovakia, Spain).

*Context:*

*Apr. 18, 2013*     - CJEU C-209/13: Action brought by UK against Council Decision 2013/52/EU (see Section “European Court of Justice Cases”);

*Jan 22, 2013*     - Council Decision 2013/52/EU authorising enhanced cooperation in the area of financial transaction tax;

#### 14.1.2 Tax on the Raising of Capital

*Feb. 12, 2008*     **Directive 2008/7/EC** concerning indirect taxes  
*Transposition deadline:*     on the raising of capital.

*Dec. 31, 2008*

---

#### 14.1.3 Passenger car taxation

*Dec. 14, 2012*     **Communication COM(2012)756** on removing cross-border tax obstacles for passenger cars, inter alia, by:

- providing information on registration and circulation taxes in cross-border cases via single points of contact;
- avoidance of double taxation by refunding part of the registration tax;
- no registration and circulation taxes for registration and motor vehicle taxes for temporary car use, in particular for rental cars.

*July 5, 2005*     **Proposal for a Directive COM(2005)261** on passenger car related taxes:

- Abolition of registration taxes and replacement by annual “green” motor vehicle taxes.
-

## 14.1.4 Value Added Tax

<b>Common system of VAT<sup>1)</sup></b>	
<p>Nov, 28, 2006 Transposition deadline: Jan. 1, 2008</p>	<p><b>Directive 2006/112/EC:</b> Recast of the Sixth Value Added Tax Directive <u>77/388/EEC</u>.</p>
	<p><i>Context:</i></p>
<p>June 30, 2015</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Study implementing a common system of VAT according to the destination principle for intra-EU B2B supplies of goods in the EU;</u></li> </ul>
<p>May 2015</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-MS;</li> </ul>
<p>May 22, 2015</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- COM proposal for repealing VAT exemption announced Study on the assessment of the application and impact of the VAT exemption for importation of goods and small consignments;</li> </ul>
<p>Dec. 6, 2011 Follow-up announced</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Communication COM(2011)851 on the future of VAT:</b> Ways to a simpler, more robust and efficient VAT system through, inter alia;           <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Taxation at the place of destination;</li> <li>▪ One-stop-shop mechanism;</li> <li>▪ Binding online database of VAT rates;</li> <li>▪ More efficient collection of VAT and combating of VAT fraud.</li> </ul> </li> </ul>
<p>Oct. 29 , 2014</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- COM working paper with 5 options on future structuring of an EU VAT system;</li> </ul>
<p>Dec. 5, 2011</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Study</u> “A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System”;</li> </ul>
<p>Oct. 13, 2011</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>EP Resolution</u>;</li> </ul>
<p>Dec. 1, 2010</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Green Paper <u>COM(2010)695</u> on the future of the VAT system and <u>Summary</u>.</li> </ul>

### Table of derogations

Overview of the COM on the Table of Derogations in the MS on the basis of Art. 395 RL 2006/112/EC.

### Documents, guidelines and opinions of the

- VAT-Committee;
- VAT-Experts Group;
- VAT-Forum.

**COM proposal on the revision of MOSS planned in 2016**  
**Place of supply of services/One-Stop-Shop Mechanism (MOSS)**

- Mar. 15, 2011  
 EIF from July 1, 2011  
 or Jan. 1, 2013
- Implementing regulation No 282/2011 on laying down implementing provisions for Directive 2006/112/EC:**  
 Clarification of practical questions on the VAT package:
- Place of supply of services;
  - Derogations: Taxation of service at the place of consumption.
- Feb. 12, 2008  
 Transposition deadline:  
 Jan. 1, 2010  
 or Jan. 1, 2015
- Directive 2008/8/EC:** Taxation at the place of supply of services of:
- the recipient of services, if the customer = business (B2B);
  - the supplier of services, if the customer = consumer (B2C).
- Exceptions include restaurant and catering services, telecommunications, broadcasting and electronic services for consumers (part of the so-called VAT package).  
 Context:
- Sept. 25 to Dec. 18, 2015
- Consultation on modernising VAT for cross-border e-commerce;
- Oct. 7, 2013  
 EIF from Jan. 1, 2015, Art. 13b, 31a and b from Jan. 1, 2017
- Implementing Regulation (EU) No. 1042/2013 amending the Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 as regards the place of supply of services;
- Oct. 9, 2012  
 Transposition deadline:  
 Jan. 1, 2015
- Regulation (EU) No. 967/2012 amending Regulation (EU) No. 282/2011 as regards special schemes for non-established taxable persons supplying telecommunications, broadcasting or electronic services to non-taxable persons (Exceptions: Place of taxation, extension of single point of contact);
- Oct. 2015
- COM Report on national provisions on the use of MOSS and a summary overview of the scope of the report;
- Mar. 2015
- Basic summary information for micro businesses who offer electronic services;
- June 26, 2014
- COM Report on Art. 6 of Directive 2008/8/EC;
- June 19, 2014
- Additional guidelines for auditing under the Mini One-Stop Shop (MOSS);

- Apr. 3, 2014 - Explanatory notes on changes to the EU VAT regulations as from 2015;
- Oct. 23, 2013 - COM-Guide on applying VAT regulations. Further information on amendments entering into force in 2015 for
- Telecommunications, broadcasting services and electronic services;
  - VAT on electronic services.

Oct. 29, 2015 **Immovable property – Place of Taxation**  
Explanatory Notes on services connected with immovable property.

Nov. 28, 2007 **VAT requirements for financial services and insurance services**  
*Rollback of the COM proposal by April 2016 planned* **Proposal for a Directive COM(2007)747 / Proposal for a Regulation COM(2007)746** amending Directive 2006/112/EG: Modernising the definitions of VAT-exempt insurance and financial services to create more legal certainty.

May 10, 2012 **VAT treatment of vouchers**  
*Awaiting approval* **Proposal for a Directive COM(2012)206** amending Directive 2006/112/EC in regard to equal tax treatment of vouchers to avoid double taxation.

Dec. 19, 2014 **VAT exemptions for public bodies**  
Results of the Consultation on the review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest.  
*Context:*  
 Mar. 1, 2011 - Study VAT in the public sector.

Oct. 19, 2009 **VAT exemption for imports**  
**Directive 2009/132/EC** determining the scope of Art. 143 (b) and (c) of Directive 2006/112/EC: Exemption from VAT on the final importation of certain goods.

June 25, 2009 **Directive 2009/69/EC** amending 2006/112/EC: Combating tax evasion linked to imports by clarification of the conditions for VAT exemption.  
*Transposition deadline:*  
 Jan. 1, 2011

---

	<b>Exemption from VAT for persons travelling from third countries</b>
<i>Dec. 20, 2007</i>	<b>Directive 2007/74/EC:</b> Exemption from VAT and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries.
	<i>Context:</i>
<i>Dec. 3, 2013</i>	- COM Report <a href="#">(2013)849</a> on the implementation of the Directive.

---

	<b>Rate of VAT</b>
<i>Dec. 7, 2010</i>	<b>Directive 2010/88/EU:</b> Extension of the VAT minimum standard rate of 15% to Dec. 31, 2015.
<i>Transposition deadline:</i>	
<i>Jan. 1, 2011</i>	<u>Rates of VAT in the Member States</u> (as of July 1, 2013).

---

	<b>Reduced rates of VAT</b>
<i>Oct. 8, 2012 to Jan. 4, 2013</i>	<u>COM Consultation</u> reviewing the structure of VAT rates. Being put forward for discussion are in particular the abolition of reduced rates and equal tax treatment of similar goods and services.
<i>COM Proposal announced</i>	
	<i>Context:</i>
<i>May 8, 2013</i>	- <u>Consultation Result</u> .
<i>May 5, 2009</i>	<b>Directive 2009/47/EC:</b> Amendment of Directive 2006/112/EC in relation to reduced VAT rates.
<i>EIF:</i>	
<i>June 1, 2009</i>	
<i>Dec. 20, 2007</i>	<b>Directive 2007/75/EC:</b> Amendment of Directive 2006/112/EC with regard to certain temporary provisions concerning rates of value added tax.
<i>EIF:</i>	
<i>Oct. 11, 2007</i>	
	<b>Rates of VAT in the MS</b> (as of Sept. 1, 2015).

---

	<b>VAT Return</b>
<i>Oct. 23, 2013</i>	<b>Proposal for a Directive COM(2013)721</b> amending Directive RL 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return. It is proposed that the return contain 5 obligatory items of information; the MS can provide up to 21 additional items of information. The annual recapitulative statement will be cancelled.
<i>Rollback of the COM proposal by April 2016 planned</i>	

---

---

	<b>VAT rules on invoicing</b>
July 13, 2010 <i>Transposition deadline:</i> Dec. 31, 2012	<b>Directive 2010/45/EU:</b> Equal treatment of paper invoices and electronic invoices.
Oct. 5, 2011	<i>Context:</i> - <u>COM-explanatory notes</u> on VAT requirement for invoicing;
Dec. 2, 2010	- Communication <u>COM(2010)712</u> .
Nov. 20, 2001 <i>Transposition deadline:</i> Apr. 1, 2001	<b>2001/115/EC:</b> Simplification, modernisation and harmonisation of the VAT requirements for invoicing (amends Directive 77/388/EEC).

---

	<b>VAT refunds and input tax refund</b>
Dec. 22, 2009 <i>Transposition deadline:</i> Nov. 1, 2011	<b>Directive 2009/162/EU:</b> Amendment of Directive 2006/112/EC, inter alia, clarification of law on input tax deduction for properties used for business activities.
Feb. 12, 2008 <i>Transposition deadline:</i> Jan. 1, 2010	<b>Directive 2008/9/EC:</b> (part of the so-called VAT package) Introduction of an electronic VAT refund procedure to taxable persons not established in the MS; interest claim for taxable persons from MS if refund payment late.
Feb. 16, 2015	<i>Context:</i> - <u>Guidelines</u> of the VAT Committee on arrangements for VAT refunds for taxable persons registered with MOSS;
Oct. 14, 2010	- Directive <u>2010/66/EU</u> amending Directive 2008/9/EC.
Jan. 17, 1986	<b>Directive 86/560/EEC</b> refund of VAT to taxable persons not established in Community territory.

---

1) Directive 2006/112/EC: English Version.

## 14.1.5 Combating VAT Fraud and Administration Cooperation

	<b>Combating VAT fraud</b>
July, 22, 2013 <i>EIF:</i> Aug. 15, 2013 <i>valid to</i> Dec. 31, 2018	<b>Directive 2013/42/EU</b> amending Directive 2006/112/EC on the common VAT system as regards a quick reaction mechanism against VAT fraud.

- Dec. 6, 2012 **Action Plan COM(2012)722** on strengthening the fight against tax fraud and tax evasion. The measures concern indirect and direct tax matters; Plans include:
- June 10, 2013 - EU Platform for good governance in tax matters;
- Feb. 25, 2013 - EU Code of Conduct for taxpayers (Consultation);
- Introduction of central points of contact in the MS for disseminating tax information (2014).
- July 19, 2013 *Context:*
- OECD: BEPS-Action Plan (on Base Erosion and Profit Shifting);
- Feb. 12, 2014 - Seventh COM Report COM(2014)69 on Art. 12 of Regulation No 1553/89 on VAT collection and control procedures;
- July 2013 - Study on the VAT gap in the 27 MS.
- June 27, 2012 **Communication COM(2012)351**: Measures to combat tax fraud and tax evasion, incl.
- minimum penalties for tax offences;
  - cross-border Tax Identification Numbers;
  - "TAX Web Portal" for all taxes and taxpayers;
  - "one-stop-shop" for taxpayers.
- 

### Reverse Charge

- July 22, 2013 **Directive 2013/43/EU** amending Directive 2006/112/EG on the common VAT system as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud.
- Aug. 15, 2013 *valid to Dec. 31, 2018*

### *Context:*

- Dec. 19, 2014 Study "Assessment of the application and impact of the optional "Reverse Charge Mechanism" within the EU VAT system".
- 

### Administrative cooperation to combat fraud

- Feb. 15, 2011 **Directive 2011/16/EU**: Exchange of information by the administrative authorities in the field of direct and indirect taxes and repeal of **Directive 77/799/EEC** via administrative assistance.
- EU *Transposition deadline:*
- Jan. 1, 2013 and 2015 (Art. 8)

*Context:*

*Dec. 15, 2014* - Implementing Regulation (EU) No. 1353/2014 amending Implementing Regulation (EU) No. 1156/2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation;

*Dec. 6, 2012* - Implementing Regulation No 1156/2012 on Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation: Standard forms for administrative cooperation.

*Oct. 7, 2010* **Regulation (EU) No 904/2010**: Administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (replaces Regulation (EC) No 1798/2003);

*EIF: Jan. 1, 2012*

*Nov. 1, 2010* (Art. 33–37)

*Jan. 1, 2013* (chap. V w/o Art. 22 and 23)

- Laying down of regulations and procedures for the cooperation and the electronic exchange of information by the MS;

- Ensuring the correct assessment of VAT and effectively monitoring the application of VAT to intra-Community transactions;

- Creation of the legal basis for **EUROFISC**, an operative structure for combating VAT fraud.

*Context:*

*Feb. 12, 2014* - COM Report COM(2014)71 on the application of Council Regulation (EU) No 904/2010;

*Sept. 13, 2012* - Implementing Regulation No. 815/2012 as regards special schemes for non-established taxable persons supplying telecommunications, broadcasting or electronic services to non-taxable persons;

*EIF: Jan. 1 2015*

- Implementing Regulation No 79/2012: detailed provisions on Arts. 14, 32, 48, 49 and 51.

*Jan. 31, 2012* **Directive 2008/117/EC**: Speeding up exposure of carousel fraud by

- reducing declaration time period for registrations of intra-Community transactions;

- deadline not exceeding one month for information exchange between tax administrations.

*Context:*

- June 26, 2012 - Report [COM\(2012\)337](#) on the application of Art. 263 (1) of Directive 2006/112/EC concerning the reduction of timeframes;
- May 8, 2012 - [PWC Expert Study](#) on the issues arising from a reduced timeframe for submitting recapitulative statements.
- 

## 14.2 EU Current status: Direct Taxes

The MS establish their tax policies independently. In contrast to the field of indirect taxes the EC Treaty contain no express authorisation for the harmonisation of direct taxes. However, *Art. 115 TFEU is used as a legal basis* for measures in this field. According to this, Directives for the harmonisation of national legal and administrative provisions can be issued that have a direct impact on the establishment or functioning of the internal market.

### 14.2.1 Business Tax

#### Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

- Mar. 19, 2011 *Rollback of the COM proposal by April 2016 planned and new COM proposal for binding CCCTB announced for 2016* **Proposal for a Directive [COM\(2011\)121](#):** EU System for optional determination of a common consolidated corporate tax base
- Consolidation of profits and losses of groups of companies;
  - One-stop-shop for total taxation of the group (“principal tax authority”), only one tax return;
  - Allocation of the tax base according to a formula (assets, payroll, sales) between the MS, determination of corporate tax rates left to the MS.

*Context:*

- Oct. 8, 2015 to Jan. 8, 2016 - [Consultation](#) on relaunch of the CCCTB.
- 

#### Country-specific reporting in tax matters

- Sept. 23, 2015 and June 17 to Sept. 9, 2015 Impact assessment planned **[Summary](#) and [Consultation](#)** on improvement of corporate tax transparency.

*Context:*

- June 17, 2015 - Action plan corporate taxation;
- Mar. 18, 2015 - COM Communication on tax transparency;
- Oct. 2015 - OECD: Final reports of the BEPS – [Action 12](#) and [13](#).
-

<b>Initiatives for SMEs</b>	
Aug. 3 to Nov. 5, 2012 <i>Possible COM Proposal planned</i>	<b>Venture capital investments</b> <b><u>Consultation</u></b> : Identification of problems arising for cross-border venture capital investments as well as their causes, amount of the investments involved or costs to investors.
Dec. 23, 2005	<b>Home state taxation</b> <b><u>Communication COM(2005)702</u></b> : Proposal of a voluntary system (as 5-year pilot project) for the elimination of tax obstacles for companies operating in several MS through taxation of SMEs according to the rules of the home state or the parent company.
Oct. 22, 2013 <i>COM Initiatives planned</i>	<b>Digital economy</b> <b><u>COM-Resolution C(2013)7082</u></b> setting up the Commission <u>Expert Group on Taxation of the Digital Economy</u> : assessment the advantages and risks of different concepts of taxation of the digital economy in the EU and provision of a range of solutions. <i>Context</i> : - <u>OECD final report (on BEPS – Action 1): “Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy”</u> ; - <u>Final Report</u> .
Sept. 2014	- <u>OECD final report (on BEPS – Action 1): “Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy”</u> ;
May 28, 2014	- <u>Final Report</u> .
<hr/>	
Sept. 19, 2012	<b>Transfer pricing</b> <b><u>Communication COM(2012)516</u></b> : 1) Report on SMEs and Transfer Pricing; 2) Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property.
Jan 25, 2011	<b><u>Communication COM(2011)16</u></b> : 1) Guidelines on low value adding intra-group services; 2) Potential approaches to non-EU triangular cases.
Feb. 26, 2007	<b><u>Communication COM(2007)71</u></b> : Guidelines for transfer pricing agreements in the EU.
July 27, 2006	<b><u>Code of Conduct 2006/C176/01</u></b> : Standardised and centralised transfer pricing documentation for associated companies in the EU (EU TPD).
June 2002	Establishment of a <u>“Joint Transfer Pricing Forum”</u> .

	<i>Context:</i>
Oct. 2015	- OECD <u>final report</u> (on BEPS – Action 13): “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”;
Oct. 2015	- OECD <u>final reports</u> (on BEPS – Action 8–10): “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation”;
Aug. 2015	- <u>Program of Work 2015–2019 of the EU transfer pricing forum</u> ;
June 8, 2015	- OECD (BEPS – Action 13): “ <u>Country-by-Country Reporting – Implementation Package</u> ”;
Jan. 26, 2015	- Renewal of term of office <u>C(2015)247</u> until March 31, 2019;
Jan. 2014	- <u>Report on Compensating Adjustments for Transfer Pricing Income of Associated Enterprises</u> ;
June 6, 2013	- <u>Overview</u> of Transfer Pricing of OECD Countries.

---

	<b>Arbitration Convention for profit adjustment</b>
July 23, 1990	<b>Arbitration Agreement 90/436/EEC:</b> Avoidance of double taxation of profit adjustment between associated companies (automatic extension of 5 years each by amending protocol).
	<i>Context:</i>
Dec. 30, 2009	Code of Conduct <u>2009/C 322/01</u> for the effective implementation of the Arbitration Convention.

---

	<b>Tax treatment of losses</b>
Dec. 19, 2006	<b>Communication COM(2006)824:</b> Coordination of the tax systems in the MS for cross-border loss relief for companies and groups through <ul style="list-style-type: none"> <li>- intra-group loss transfer;</li> <li>- deduction/reintegration method;</li> <li>- system of consolidated profits.</li> </ul>

---

	<b>Parent-Subsidiary Companies</b>
Jan. 27, 2015 and July 8, 2014	<b>Directive 2014/86/EU</b> amending Directive 2011/96/EU on the common taxation system for parent and subsidiary companies of different MS.
Transposition deadline:	
Dec. 31, 2015	

EU

Nov. 30, 2011  
EIF: Jan. 18,  
2012

**Directive 2011/96/EU** on the common system of taxation in the case of parent companies and subsidiaries of different MS (Recasting of Directive 90/435/EEC).

---

Oct. 19, 2009  
EIF:  
Dec. 15, 2009

**Mergers, divisions and transfers of assets and exchanges of shares in companies**  
**Directive 2009/133/EC** on the common taxation system for mergers, divisions, spinoffs, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different MS and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between MS.

---

Dec. 2, 2008

**Exit taxation**  
**Council Resolution 2008/C 323/01** on coordinating exit taxation.

---

June 3, 2003  
Transposition  
deadline:  
Jan. 1, 2004

**Interest and royalty payments between associated companies**  
**Directive 2003/49/EC**: Taxation of interest and royalty payments between associated companies of different MS to eliminate double taxation: Exemption from taxes deducted at source for interest and royalties and taxation in the MS or in the State of the permanent establishment. Refund procedure for taxes withheld at source.

June 19, 2015

Nov. 11, 2011  
Awaiting  
approval

*Context:*

- Partial agreement on recasting the Directive: Anti-abuse clause;
- Proposal for a Directive COM(2011)714 on Revision of Directive 2003/49/EC: Ensuring the equality of national and cross-border interest and royalty payments by eliminating double taxation, burdensome administrative formalities as well as cash-flow problems for companies concerned.

---

## 14.2.2 Taxes on Private Persons

### Taxation of interest

Mar. 24, 2014  
Transposition  
deadline:

Jan. 1, 2016

Repeal by  
reason of  
Directive

2014/107/EU  
planned

June 3, 2003  
Transposition  
deadline:

Jan. 1, 2004

**Directive 2014/48/EU** amending Directive 2003/48/EC on taxation of interest income.

**Directive 2003/48/EC:** Effective taxation of cross-border interest income from claims of individuals by automatic exchange of information on interest payments between the MS.

*Context:*

Dec. 6, 2012

- Online checking portal for EU-wide tax identification numbers: "European TIN Portal".

---

### Taxation of securities income

Oct. 19, 2009

**COM Recommendation C(2009)7924** on withholding tax relief procedures (securities).

---

### Taxation on dividends of individuals

June 12, 2013

**Proposal for a Directive COM(2013)348** on also extending the automatic exchange of information in the field of taxation to dividends, capital gains, other financial income and account balances.

June 22, 2012

**Study** on cross-border dividend payments in the EU.

---

### Elimination of tax obstacles for occupational retirement provision

June 3, 2003

**Directive 2003/41/EC:** Legal framework for institutions for occupational retirement provision (supervision, investment rules, mutual recognition of supervisory systems; supplementation of cross-border administration through tax coordination).

---

### Abolition of tax obstacles for cross-border workers

- Apr. 2, 2012 **Review** of national tax legislation of the MS in regard to discrimination of cross-border workers.
- Dec. 21, 1993 **Recommendation 94/79/EC** on the taxation of certain items of income received by non-residents in a MS other than that in which they are resident.
- 

### Inheritance taxes

- Dec. 15, 2011 **Communication COM(2011)864 and Recommendation C(2011)8819** to the MS regarding elimination of discrimination and relief for double taxation of cross-border inheritances.
- Context:*
- Nov. 2014 - **Results** of the **Consultation** on cross-border inheritance tax problems;
- Apr. 10 to July 3, 2014
- Aug. 18, 2010 - **Study** on double taxation in inheritance matters.
- 

## 14.2.3 Removal of Double Taxation

- Nov. 11, 2011 **Communication COM(2011)712** on removal of double taxation.
- Context:*
- Feb. 29 to May 30, 2012 - **Consultation** on double non-taxation: **Consultation result**;
- Dec. 20, 2010 **Communication COM(2010)769** on removing cross-border tax obstacles and possible solutions.
- Context:*
- Apr. 10 to July 3, 2014 - **Consultation** on tax problems of EU citizens active across borders within the EU.
- 

## 14.2.4 Combating Tax Fraud and Administrative Assistance

### Combating Tax Fraud

- June 17, 2015 Action plan on fair and efficient corporate taxation
- incl. possibly in 2016 - gradual introduction of a binding CCCTB;
- Oct. 2015 - effective taxation at the place of added value through, e.g. improvement of the transfer pricing system;
- Oct. 2015 - Extension and expansion of the mandate of the platform for tax good governance;

- June 17 to Sept. 9, 2015 - Consultation on country-specific reporting;  
 - Publication of a “Black List” with third countries uncooperative in tax matters.

*Context:*

- Mar. 18, 2015 - OECD: Summaries of the final reports on the BEPS action plan;  
 - Communication COM(2015)136 on tax transparency;
- 2014 - OECD: Tax Transparency Report 2014;
- Dec. 6, 2013 - Recommendation C(2012)8805 on good governance in tax matters;
- July 19, 2013 - OECD: BEPS Action Plan (on Base Erosion and Profit Shifting);
- Dec. 6, 2012 - Action plan COM(2012)722 on strengthening the fight against tax fraud and tax evasion in the field of indirect and direct taxation;
- Dec. 6, 2012 - Recommendation C(2012)8806 on aggressive tax planning.
- June 27, 2012 **Communication COM(2012)351**: Measures to combat tax fraud and tax evasion.

**Administrative cooperation to combat tax evasion**

- Dec. 6, 2012 Online checking portal for EU-wide tax identification numbers: “European TIN Portal”.

Nov. 21, 2014 *Context:*

- Results of the Consultation.

Dec. 9, 2014 Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards the requirement of automatic exchange of information in tax matters.

*Transposition deadlines:*  
 Jan. 1, 2016 and Jan. 1, 2017 for Austria

*Context:*

- Nov. 5, 2015 - Agreement on automatic information exchange between the EU and Andorra,
- Oct. 28, 2015 - Lichtenstein;
- May 21, 2015 - Switzerland;
- Oct. 2015 - New OECD web portal on automatic information exchange;
- Oct. 29, 2014 - Berlin Declaration on Transparency and Justice;
- Sept. 1, 2014 to June 30, 2017 - COM Expert Group for the automatic exchange of information on financial accounts;

EU

- July 15, 2014 - OECD standard on the automatic exchange of information on accounts (full version);
- May 6, 2014 - OECD: Declaration on the automatic exchange of information in tax matters.
- Feb. 15, 2011 **Directive 2011/16/EU:** Exchange of information in the field of direct and indirect taxation and repeal of **Directive 77/799/EEC** on mutual assistance.
- Transposition deadlines:  
Jan. 1, 2013 and Jan. 1, 2015 (Art. 8)
- Context:  
Mar. 18, 2015 Adoption by the end of 2015 planned
- **Directive proposal COM(2015)135** on amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic information exchange in the field of taxation (tax rulings);
- Oct. 6, 2015 - Political Agreement;
- Oct. 27, 2015 - EP Resolution;
- Mar. 18, 2015 - **Communication COM(2015)136** on tax transparency.
- 

### Administrative assistance

- Mar. 16, 2010 **Directive 2010/24/EU:** Extension concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to levies, duties, taxes and other measures by replacement of Directive 2008/55/EC and extension of the scope of mutual assistance to other taxes, levies, compulsory contributions to social security as well as the introduction of competent national authorities to request information from other MS and development of a system for the exchange of information without prior request.
- Transposition deadline:  
Dec. 31, 2011
- Context:
- Nov. 18, 2011 - Implementing Regulation (EU)  
EIF: No. 1189/2011 on laying down  
Jan. 1, 2012 implementing rules on certain provisions of Directive 2010/24/EU;
- May 2010 - OECD- / Council of Europe Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.
-

---

	<b>No harmful tax competition / Code of Conduct for business taxation</b>
Dec. 1, 1997	<b><u>Code of Conduct for business taxation:</u></b> Criteria for identifying harmful tax practices and political commitment of the MS to eliminate this (“rollback commitment”) and refrain from introducing any such new measures (“standstill commitment”).
	<i>Context:</i>
Mar. 9, 1998	- Use of the Code of Conduct Group (business taxation) to monitor correct application;
Feb. 15, 2011	- <b><u>Council Declaration on the Code of Conduct for Business Taxation:</u></b> Taxation of income of natural persons excluded from area of application, but under specific circumstances may be taken into consideration.

---

	<b>Good Governance</b>
June 17, 2015	<b><u>COM Decision C(2015)4095</u></b> establishing a platform for good governance in tax matters, aggressive tax planning and double taxation.
Dec. 6, 2012	<b><u>Recommendation C(2012)8805</u></b> on good governance in tax matters.
Apr. 28, 2009	<b><u>Communication COM(2009)201:</u></b> Improvement of “good governance in tax matters” (transparency, exchange of information and fair tax competition), also in EU negotiations with third countries.

---

## 14.3 European Court of Justice Cases

### 14.3.1 Important and Current ECJ Cases: Indirect Taxes

Basic act:

**2006/112/EC Directive on the Common System of Value Added Tax** (Recast of the Sixth VAT Directive 77/388/EC)

*Skatteverket vs. David Hedqvist:*

The exchange of a conventional currency for a virtual currency (Bitcoin) and vice versa is exempt from VAT.

**C-264/14** <sup>1)</sup>  
Apr. 16, 2015

EU

**C-108/14** <sup>1)</sup>  
July 16, 2015

*Beteiligungsges. Larentia + Minerva mbH & Co. KG vs. FA Nordenham:*

Art. 4 (4)(2) precludes German legislation, under which only a single taxable person – but not a partnership – can be integrated into the undertaking of another taxable person (a so-called “Organträger” (controlling company)).

**C-42/14** <sup>1)</sup>  
Apr. 16, 2015

*Minister Finansów vs. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie:*

The rental of real estate and the supply of water, electricity and heating as well as waste disposal used by the tenant are basically to be regarded as several different and independent services, which under VAT viewpoints are to be separately assessed, unless they are so closely linked with the rental that splitting them up would be unrealistic.

**C-499/13** <sup>1)</sup>  
Mar. 26, 2015

*Marian Macikowski vs. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku:*

Art. 18 of the Polish UStG does not violate Art. 9 and 193 in conj. with Art. 199, in that it requires a bailiff involved in the compulsory auction of real estate to determine the VAT for it, to collect it from the taxpayer and pay it to the tax authorities in due time.

**C-492/13** <sup>1)</sup>  
Oct. 9, 2014

*“Traum” EOOD vs. Director of the Directorate “Appeals and Practice in the Field of Tax and Social Security” for the city of Varna:* According to Art. 138 and 139 the right to a VAT exemption in respect of an intra-Community supply of goods in circumstances cannot be refused on the ground that the purchaser was not registered for value added tax purposes in another MS and the supplier has proven neither the authenticity of the signature on the documents nor that the person who signed those documents on behalf of the purchaser had the authority to represent the purchaser, where the evidence establishing entitlement to the exemption has been accepted by them initially as supporting evidence.

**C-209/13** <sup>1)</sup>  
Apr. 30, 2014

*United Kingdom vs. Council of the European Union:*

The CJEU dismissed the action on the grounds that it is related to possible elements of the financial transaction tax, but not to the authorization of enhanced cooperation.

EU

**C-204/13** <sup>1)</sup>

Mar. 13, 2014

*FA Saarlouis vs. Heinz Malburg:*

A partner in a partnership of tax advisors who acquires from that partnership a portion of its client base, for the sole purpose of making that client base available directly and free of charge to a newly founded partnership of tax advisors, in which he is the principal partner, is, according to Art. 4 and 17 of Directive 77/388/EEC, not entitled to deduct input value added tax paid on the acquisition of the client base.

**C-332/14** <sup>2)</sup>

July 9, 2014

*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR vs. FA Krefeld:*

At the time of acquisition or construction of a mixed-use building, for the purposes of calculating more precisely the deductible amounts of input tax, must inputs whose basis of assessment is part of the acquisition or construction costs be attributed initially to the (taxable or exempt) turnover of the building and only the remaining input tax be attributed by reference to a floor-area or turnover allocation key?

**C-24/15** <sup>2)</sup>

Jan. 21, 2015

*Josef Plöckl vs. FA Schrobenhausen:*

Do Art. 22(8) and Art. 28c(A)(a)(1) and (d) permit Member States to refuse to grant a tax exemption in respect of an intra-Community supply, although the supplier has not taken all the measures that can be reasonably be expected of him from the point of view of the formal requirements applicable to the recording of the USt-IdNr.?

**C-518/14** <sup>2)</sup>

Nov. 18, 2014

*Senatex GmbH vs. FA Hannover-Nord:*

What are the minimum requirements for an invoice to be capable of correction with retrospective effect? Is it necessary that the original invoice bears a tax number or a USt-IdNr. or can these be added later with the consequence that the right to deduction is retained on the basis of the original invoice?

**Basic Act:****Directive 69/335/EEC on indirect taxes on the accumulation of capital**

**C-524/13** <sup>1)</sup>  
July 3, 2014

*Eycke Braun vs. Land Baden-Württemberg:*

The Law of Baden-Württemberg on costs incurred in the administration of justice violates Art. 10(c), in that notarial fees are charged by notaries employed as civil servants on the drawing up of notarial acts recording various transactions converting capital companies into a different type of capital company, which does not lead to an increase in the capital of the company making the acquisition or changing its legal form.

1) Judgment. 2) Pending proceedings.

## 14.3.2 Current CJEU Cases: Direct Taxes

**Assessment standard: Fundamental freedoms in the EC Treaty<sup>a)</sup>**

**Judgments and pending proceedings 2015**

**C-66/14** <sup>1)</sup>  
Oct. 6, 2015

*FA Linz vs. Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz:*

The Austrian regulation, that a goodwill amortisation for shareholdings in Austria – but not for shareholdings in countries outside Austria – makes provision for group taxation, violates the freedom of establishment<sup>b)</sup>.

**C-657/13** <sup>1)</sup>  
May 21, 2015

*Verder LabTec GmbH & Co. KG vs. FA Hilden:*

The German regulations, in the case of a transfer of assets from a domestic to a foreign permanent establishment of the same company, which provide for taxation of hidden reserves, do not violate Art. 49 TFEU<sup>b)</sup>.

**C-560/13** <sup>1)</sup>  
May 21, 2015

*FA Ulm vs. Ingeborg Wagner-Raith:*

§ 18 para. 3 AuslInvG, whereby a flat-rate taxation of income from shares in foreign investment funds (“intranSparent funds”) is provided for, does not violate the free movement of capital<sup>d)</sup>.

- C-241/14** <sup>2)</sup>  
 Apr. 30, 2015  
*Roman Bukovansky vs. FA Lörrach:*  
 Do the provisions of the agreement between the EC and its Member States on the one hand, and the Swiss Confederation, on the other hand, allow a worker who has moved from Germany to Switzerland, who is not a Swiss national and since moving to Switzerland has been a 'reverse frontier worker' within the meaning of the Swiss-German Double Taxation Agreement to be subject to German taxation?
- C-591/13** <sup>1)</sup>  
 Apr. 16, 2015  
*COM vs. Deutschland:*  
 The German tax regulations (§ 6b EStG) on transfer of taxes on hidden reserves, which are realised when certain capital assets are sold, violate Art. 49 TFEU<sup>b)</sup>.
- C-559/13** <sup>1)</sup>  
 Feb. 24, 2015  
*FA Dortmund-Unna vs. Josef Grünewald:*  
 German ESt legislation precludes Art. 63 TFEU<sup>d)</sup>, because non-resident taxpayers cannot deduct support payments made in consideration for a gift by way of anticipated succession.
- C-512/13** <sup>1)</sup>  
 Feb. 24, 2015  
*X vs. Staatssecretaris van Financiën:*  
 The Netherlands regulation, which grants a tax advantage (flat-rate exemption) to non-resident workers depending on the distance from the residence of the EE to the national border (more than 150 km), is consistent with Art. 45 TFEU<sup>b)</sup>.
- C-211/13** <sup>1)</sup>  
 Mar. 6, 2014  
*COM vs. Deutschland:*  
 The German ErbSt-/SchenkungsSt rules violate Art. 63 TFEU<sup>d)</sup>, because they provide for only a small exemption in regard to real estate located in Germany, when the decedent at the time of his/her death or the donor at the time of the execution of the gift and the donee at the time of the accrual of the tax were resident in another MS, whereas a substantially higher exemption is granted, if at least one of the two participants was resident in Germany at the relevant time.
- C-172/13** <sup>1)</sup>  
 Feb. 3, 2015  
*COM vs. United Kingdom*  
 The British tax regulations on cross-border loss relief for groups, which the United Kingdom had adopted after the Marks & Spencer Judgment (C446/03), are consistent with Art. 49 TFEU<sup>b)</sup>.

**C-326/12** <sup>1)</sup>  
Oct. 9, 2014

*Rita und Patrick van Caster vs. FA Essen-Süd:*  
The taxation of InvStG (§§ 5 and 6) violates Art. 63 TFEU<sup>d)</sup>, in that income that taxpayers earn from foreign investment funds is taxed at a flat rate, when the (domestic and foreign) investment company fails to comply with the obligations to communicate and publish certain information and the taxpayer has no possibility of providing evidence or information proving the actual size of his income.

**C-164/12** <sup>1)</sup>  
Jan. 23, 2014

*DMC Beteiligungsgesellschaft mbH vs. FA Hamburg-Mitte:*

There is no violation of Art. 63 TFEU when for transfer of an interest in a partnership to a capital company the business assets contributed are assessed at their value as part of a going concern, and thus give rise to the taxation, before they are actually realized, of the unrealized capital gains relating to these assets. Germany, however, has no power to exercise its powers of taxation in relation to those gains when they are in fact realized.

**C-47/12** <sup>2)</sup>  
Sept. 11, 2014

*Kronos International Inc. vs. FA Leverkusen:*

Art. 63 TFEU<sup>d)</sup> must not be interpreted as not precluding application of the exemption method to dividends distributed by companies resident in other MS and in third States, when the imputation method is applied to dividends distributed by companies resident in the same MS as the company receiving them and, if the latter company records losses, the imputation method results in the tax paid by the resident company that made the distribution being fully or partially refunded.

**C-388/14** <sup>2)</sup>  
Sept. 3, 2015

*TimacAgro Deutschland GmbH vs. FA Sankt Augustin:*

Does § 52 para. 3 EStG preclude Art. 49 TFEU<sup>b)</sup>, in so far as the losses of a foreign permanent establishment previously taken into account by way of a tax reduction upon its sale (without profit) to another KapG, belonging to the same group as the seller, are reinstated?

- C-522/14** <sup>1)</sup> *Sparkasse Allgäu vs. FA Kempten:*  
 Nov. 19, 2014 Does § 33 para. 1 ErbStG violate the freedom of establishment<sup>b)</sup>, if a credit institution established in Germany, on the death of a domestic testator, must also notify the tax office in Germany responsible for the administration of inheritance tax of the testator's assets which are held in a dependent branch of the credit institution in Austria, where there is no similar notification obligation in Austria and the credit institutions there are subject to banking secrecy any breach of which constitutes a criminal offence?
- C-479/14** <sup>2)</sup> *Sabine Hünnebeck vs. FA Krefeld:*  
 Oct. 28, 2014 Does the German regulation on the calculation of gift tax allowances (discretionary rule) violate the free movement of capital<sup>d)</sup>?

1) Judgment. 2) Pending proceedings.

**The four fundamental freedoms of the EC Treaty are:**

- a) Free movement of goods: Art. 23, 25 and 28 EC (now Art. 28, 30 and 34 TFEU).
- b) Free movement of persons: Art. 18 EC (now Art. 21 TFEU)
  - Freedom of movement for workers: Art. 39-41 EC (now Art. 45-47 TFEU),
  - Freedom of establishment: Art. 43-48 EC, (now Art. 49-54 TFEU).
- c) Freedom to provide services: Art. 49-55 EC (now Art. 56-62 TFEU).
- d) Freedom of movement of capital and payments: Art. 56-60 EC (now Art. 63-66 and 75 TFEU).

## 14.4 Publications

**Official Journal of the EU:** daily publication of the EU Legislation and Information and Notices.

- Mar. 7, 2013 Regulation (EU) No. 216/2013 on the electronic  
 EIF: publication of the "Official Journal of the  
 July 1, 2013 European Union": the electronic version is  
 legally binding.

**CFE**

- 2013 European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers (2nd edition) on professional affairs issues for tax advisers in 19 European countries.
- May 2014 **"The European Tax Advisors' Priorities in EU Policy: Goals for the next 5 years ahead:"** CFE Opinion on future priorities in EU Taxation Policies on the occasion of the EU election in 2014.

EU

- 2014 EU Priorities of European Tax Advisors 2014–2019: Handout for EU institutions with 8 priorities in tax and professional law.
- Jan. 2015 Fiscal Committee: National Reports on Developments in National Tax Law in 13 Member States (incl Belgium, Italy, Poland) in the Period September 2014 to January 2015.
- 

- 2014 **Tax trends in the EU**  
COM Report with statistical and economic analyses of tax systems in the MS and Norway.
- 

### 14.4.1 Studies

- EU Commission**
- Dec. 2014 “Tax expenditures in direct taxation in EU Member States”: Overview of tax incentives in direct taxation in EU MS.
- 

- OECD**
- Apr 30, 2015 “Taxing Wages 2015”: Overview of income tax burdens and social security contributions in 34 OECD-countries in 2013/2014. Germany ranks with Belgium, Austria and Hungary amongst the States with the highest burdens for single-person households without children. Edition 2015 contains a special chapter on tax burdens in Brazil, China, India, Indonesia and South Africa in 2013.
- Aug. 2015 “Tax Administration 2015”: Report on the efficiency of tax administrations in 56 countries, including all Member States.
- 

- PWC, World Bank, IFC**
- 2014 Joint Study “Paying Taxes 2014”: Comparison of the average tax and social security burdens in 189 countries (Germany in 68th place).
- 

### 14.4.2 Analyses

#### Taxation Papers

Taxation Papers announces analyses on various topics of GD Taxation and should contribute to the tax debate.

All Taxation Papers can be called up on the website of GD Taxation.

- Jan. 6, 2015 - No 51 “Improving VAT compliance – random awards for tax compliance”;  
June 3, 2015 - No 56 “Study on the Effects and Incidence of Labour Taxations”;  
June 18, 2015 - No 57 “Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D”;  
Sept. 28, 2015 - No 58 “Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report”.
- 

### **Economic Paper**

- Feb. 2015 - “The fiscal effects of work-related tax expenditures in Europe”.

## **14.4.3 Tax Databases**

The COM develops and jointly supports several data bases, with the tax authorities of the MS, including

- Taxes in Europe and Tax reform (Information on the most important taxes and reforms in the Member States for ESt, KSt, VAT, harmonised excise duties throughout the EU and for Social Security contributions);
- TIN on Europa (Tax Identification Numbers);
- VIES (VAT Information Exchange System);
- TIC on Europe (Tax Information Communication database. Information of the MS on invoicing rules, VAT refunds and standard VAT rates).

## **14.4.4 Other Taxes**

- *Table of excise duty rates in the 28 MS of the EU*
- Alcoholic Beverages (as per July 1, 2013);

Context:

- Consultation on the review of the existing “structures“ legislation of excise duties on alcohol and alcoholic beverages from Aug. 28 to Nov. 27, 2015.
- Energy products and electricity (as per July 1, 2013);
- Manufactured Tobacco (as per July 1, 2013).
- *Excise duty fraud*  
Electronic System for monitoring movements of excise goods (EMCS).

*Context:*

- Implementing Regulation (EU) No 76/2014 amending Regulation (EC) No 684/2009.

# DATEV nella UE

## **DATEV eG**

DATEV eG  
90329 Nürnberg  
Deutschland  
Telefon +49 911 319-0  
Telefax +49 911 147-43196  
E-Mail: [info@datev.de](mailto:info@datev.de)  
Internet: [www.datev.de](http://www.datev.de)  
Paumgartnerstraße 6–14

## **DATEV eG Informationsbüro**

10787 Berlin  
Deutschland  
Katharina-Heinroth-Ufer 1  
Telefon +49 30 25476-166  
Telefax +49 911 1470-1496  
E-Mail: [info@datev.de](mailto:info@datev.de)

## **DATEV eG Informationsbüro**

1050 Brüssel  
Belgien  
Rue Wiertz 25  
Telefon +32 2 7430590  
Telefax +32 2 7325574  
E-Mail: [eu@datev.de](mailto:eu@datev.de)  
Internet: [www.datev.de](http://www.datev.de)

## **DATEV.at GmbH**

Strohgasse 14C  
1030 Wien  
Österreich  
Telefon +43 1 5036061-0  
Telefax +43 1 5036061-10  
E-Mail: [info@datev.at](mailto:info@datev.at)  
Internet: [www.datev.at](http://www.datev.at)

## **DATEV.cz s.r.o.**

Veverí 9  
602 00 Brno  
Tschechische Republik  
Telefon +420 541 428911  
Telefax +420 541 428910  
E-Mail: [info@datev.cz](mailto:info@datev.cz)  
Internet: [www.datev.cz](http://www.datev.cz)

**DATEV KOINOS S.r.l.**

Via A. Bertani, 6  
20154 Milano  
Italien  
Telefon +39 02 318302-1  
Telefax +39 02 318302-55  
E-Mail: info@datevkoinos.it  
Internet: www.datevkoinos.it

**DATEV.pl Sp. z o.o.**

Al. Jerozolimskie 98  
01-231 Warszawa  
Polen  
Telefon +48 22 862-1700  
Telefax +48 22 862-1701  
E-Mail: info@datev.pl  
Internet: www.datev.pl

**Elkészítés Kft.**

Galagonya u. 5  
1036 Budapest  
Ungarn  
Telefon +36 1 436-0500  
E-Mail: datev@anh.hu  
Internet: www.datev.hu

**SINFOPAC Internacional**

Gran Via de les Corts Catalanes, 583, 5ª planta  
08011 Barcelona  
Spanien  
Telefon +34 93 306 3406  
Telefax +34 93 306 3499  
E-Mail: info@sinfopac.com  
Internet: www.sinfopac.com

# Ordini dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili in Italia

## ABRUZZO

### **Ordine di Avezzano**

Via C. Corradini, 222  
67051 Avezzano (AQ)  
Tel. 0863-415120

### **Ordine di Chieti**

Via Cesare de Lollis, 86  
66100 Chieti (CH)  
Tel. 0871-321009

### **Ordine di Lanciano**

Via Nazionale, snc  
66030 S.Maria Imbaro (CH)  
Tel. 0872-660318

### **Ordine de L'Aquila**

Via Pescara 2/A  
c/o Complesso "Strinella 88"  
67100 L'Aquila (AQ)  
Tel. 0862-028031

### **Ordine di Pescara**

Via Rieti, 45  
65121 Pescara (PE)  
Tel. 085-4227332

### **Ordine di Teramo**

Via M. Delfico, 6  
64100 Teramo (TE)  
Tel. 0861-245541

### **Ordine di Vasto**

Corso Mazzini, 226  
66054 Vasto (CH)  
Tel. 0873-368402

## BASILICATA

### **Ordine di Matera**

Via Ugo La Maffa, 31c  
75100 Matera (MT)  
Tel. 0835-333474

### **Ordine di Potenza**

Via della Chimica, 61  
85100 Potenza (PZ)  
Tel. 0971-54670

### **Ordine di Melfi**

Piazza Duomo, 22  
85025 Melfi (PZ)  
Tel. 0972-727917

## CALABRIA

### **Ordine di Castrovillari**

Corso Garibaldi, 64  
87012 Castrovillari (CS)  
Tel. 0981-27973

### **Ordine di Catanzaro**

Corso Mazzini, 45  
88100 Catanzaro (CZ)  
Tel. 0961-743666

### **Ordine di Cosenza**

Via G. Mancini Largo G. Auletta  
87100 Cosenza (CS)  
Tel. 0984-33235

### **Ordine di Crotona**

Via Dei Mille, 13  
88900 Crotona (KR)  
Tel. 0962-901583

### **Ordine di Lamezia Terme**

Via Leonardo da Vinci, 15  
88046 Lamezia Terme (CZ)  
Tel. 0968-22649

### **Ordine di Locri**

Via G. Matteotti, 356  
89044 Locri (RC)  
Tel. 0964-390576

## CAMPANIA

### **Ordine di Avellino**

Corso Vittorio Emanuele II, 187  
83100 Avellino (AV)  
Tel. 0825-33444

### **Ordine di Benevento**

Corso Garibaldi, 236  
82100 Benevento (BN)  
Tel. 0824-355121/0824-326079

### **Ordine di Palmi**

Via P. Mascagni, snc  
89013 Gioia Tauro (RC)  
Tel. 0966-55312/505480

### **Ordine di Paola**

Via S. Agata – Centro  
Comm.le “Le Muse”  
87027 Paola (CS)  
Tel. 0982-621835

### **Ordine di Reggio Calabria**

Via Tommaso Campanella, 38/A  
89127 Reggio Calabria (RC)  
Tel. 0965-332507

### **Ordine di Rossano Calabro**

Viale Sant'Angelo –  
Palazzo Staltieri  
87067 Rossano (CS)  
Tel. 0983-516088

### **Ordine di Vibo Valentia**

Viale Kennedy, 65  
89900 Vibo Valentia (VV)  
Tel. 0963-547255

### **Ordine di Nola**

Via Anfiteatro Laterizio, 220  
80035 Nola (NA)  
Tel. 081-5125403

### **Ordine di Sala Consilina**

Via Tressanti, 4  
84036 Sala Consilina (SA)  
Tel. 0975-521440

**Ordine di Caserta**

Via Galilei, 2  
81100 Caserta (CE)  
Tel. 0823-328187

**Ordine di Napoli**

Piazza dei Martiri, 30  
80121 Napoli (NA)  
Tel. 081-7643787

**Ordine di Nocera Inferiore**

Via Matteotti, 46  
84014 Nocera Inferiore (SA)  
Tel. 081-5175522

**EMILIA ROMAGNA****Ordine di Bologna**

Piazza Dè Calderini, 2  
40124 Bologna (BO)  
Tel. 051-264612

**Ordine di Forlì**

Corso G. Mazzini, 161  
47121 Forlì (FO)  
Tel. 0543-28633

**Ordine di Modena**

Via Emilia Est, 25  
41100 Modena (MO)  
Tel. 059-212620

**Ordine di Parma**

Viale Mentana, 45  
43121 Parma (PR)  
Tel. 0521-272786

**Ordine di Piacenza**

Via San Siro, 17  
29100 Piacenza (PC)  
Tel. 0523-331873

**Ordine di Salerno**

Via Roma, 39  
84121 Salerno (SA)  
Tel. 089-226494

**Ordine di Torre Annunziata**

Via Prota, 79 Is. 9  
80058 Torre Annunziata (NA)  
Tel. 081-5362037

**Ordine di Vallo della Lucania**

Piazza Vittorio Emanuele II, 26  
84078 Vallo della Lucania (SA)  
Tel. 0974-75986

**Ordine di Ferrara**

Via degli Amari 18  
44121 Ferrara (FE)  
Tel. 0532-210550

**Ordine di Ravenna**

Viale della Lirica, 15  
48124 Ravenna (RA)  
Tel. 0544-407881

**Ordine di Reggio Emilia**

Via Rosario Livatino, 3  
42124 Reggio Emilia (RE)  
Tel. 0522-271112/0522-271115

**Ordine di Rimini**

Corso D'Augusto, 108  
47900 Rimini (RN)  
Tel. 0541-55250

## **FRIULI VENEZIA GIULIA**

### **Ordine di Gorizia**

Corso Italia, 51  
34170 Gorizia (GO)  
Tel. 0481-34109

### **Ordine di Pordenone**

Largo San Giorgio, 7  
33170 Pordenone (PN)  
Tel. 0434-20394

### **Ordine di Trieste**

Via San Lazzaro, 2  
34122 Trieste (TS)  
Tel. 040-365065/040-365066

### **Ordine di Udine**

Via Carducci, 44  
33100 Udine (UD)  
Tel. 0432-502972

## **LAZIO**

### **Ordine di Cassino**

Via degli Eroi, 6  
03043 Cassino (FR)  
Tel. 0776-326555

### **Ordine di Civitavecchia**

Via Principe Umberto, 3  
00053 Civitavecchia (RM)  
Tel. 0766-28796/0766-396198

### **Ordine di Frosinone**

Piazza Sandro Pertini, 1 - Pal.  
S.I.F.  
03100 Frosinone (FR)  
Tel. 0775-857113

### **Ordine di Latina**

Via Armellini snc  
04100 Latina (LT)  
Tel. 0773-602667

### **Ordine di Roma**

Piazzale delle Belle Arti, 2  
00196 Roma (RM)  
Tel. 06-367211

### **Ordine di Tivoli**

Via Palatina, 19  
00019 Tivolo (RM)  
Tel. 0774-332770

### **Ordine di Rieti**

Via Roma, 57 –  
Palazzo Vecchiarelli  
02100 Rieti (RI)  
Tel. 0746-274664

### **Ordine di Viterbo**

Via Marconi, 7  
01100 Viterbo (VT)  
Tel. 0761-220430

## **LIGURIA**

### **Ordine di Chiavari**

Via Bontà, 71  
16043 Chiavari (GE)  
Tel. 0185-324652

### **Ordine di Imperia**

Piazza Dante, 11  
18100 Imperia (IM)  
Tel. 0183-272015

**Ordine di Genova**

Viale IV Novembre, 6/7-8  
16121 Genova (GE)  
Tel. 010-589134

**Ordine di Sanremo**

Via Matteotti, 178  
18038 Sanremo (IM)  
Tel. 0184-541503

**LOMBARDIA****Ordine di Bergamo**

Rotonda dei Mille, 1  
24122 Bergamo (BG)  
Tel. 035-243162

**Ordine di Brescia**

Via Marsala, 17  
25122 Brescia (BS)  
Tel. 030-3752348

**Ordine di Busto Arsizio**

Via Libia, 2  
21052 Busto Arsizio (VA)  
Tel. 0331-627383  
Fax 0331-326000

**Ordine di Como**

Via Volta, 3  
22100 Como (CO)  
Tel. 031-306894

**Ordine di Crema**

Via Alemanio Fino, 12  
26013 Crema (CR)  
Tel. 0373-80270

**Ordine di Cremona**

Via Palestro, 66  
26100 Cremona (CR)  
Tel. 0372-535411

**Ordine di La Spezia**

Piazza Kennedy, 27  
19124 La Spezia (SP)  
Tel. 0187-564032

**Ordine di Savona**

Via Paleocapa, 18/28 - Piano 5  
17100 Savona (SV)  
Tel. 019-8401197

**Ordine di Lecco**

Via Parini, 29  
23900 Lecco (LC)  
Tel. 0341-282904

**Ordine di Mantova**

Via Ilaria Alpi, 4  
46100 Mantova (MN)  
Tel. 0376-328355

**Ordine di Milano**

Corso Europa, 11  
20122 Milano (MI)  
Tel. 02-7773111

**Ordine di Monza e della  
Brianza**

Via Lario, 15  
20900 Monza (MB)  
Tel. 039-734038

**Ordine di Pavia**

Strada Nuova, 86  
27100 Pavia (PV)  
Tel. 0382-303139

**Ordine di Vigevano**

Corso Milano, 18/A  
27029 Vigevano (PV)  
Tel. 0381-75401

**Ordine di Sondrio**

Via Mazzini, 9  
23100 Sondrio (SO)  
Tel. 0342-211822

**Ordine di Varese**

Piazza Monte Grappa, 4  
21100 Varese (VA)  
Tel. 0332-285573

**MARCHE****Ordine di Ancona**

Corso Stamira, 16  
60122 Ancona (AN)  
Tel. 071-206729

**Ordine di Ascoli Piceno**

Corso Mazzini, 216  
63100 Ascoli Piceno (AP)  
Tel. 0736-257323

**Ordine di Fermo**

Corso Cefalonia, 69  
63900 Fermo (FM)  
Tel. 0734-227874

**MOLISE****Ordine di Campobasso**

Via G. Carducci n. 4/Q  
86100 Campobasso (CB)  
Tel. 0874-310405

**Ordine di Isernia**

Corso Risorgimento, 6  
86170 Isernia (IS)  
Tel. 0865-413926

**Ordine di Voghera**

Piazza San Bovo, 37  
27058 Voghera (PV)  
Tel. 0383-366960

**Ordine di Macerata**

Piazza della Libertà, 23 –  
Palazzo Amici  
62100 Macerata  
Tel. 0733-230465

**Ordine di Pesaro-Urbino**

Via Almerico da Ventura, 2  
61100 Pesaro  
Tel. 0721-370116

**Ordine di Larino**

Via Asia, 3/A  
86039 Termoli (CB)  
Tel. 0875-714801

## PIEMONTE

### **Ordine di Alessandria**

Via Legnano, 23  
15100 Alessandria (AL)  
Tel. 0131-255113

### **Ordine di Asti**

Corso Alfieri, 185  
14100 Asti (AT)  
Tel. 0141-33086

### **Ordine di Biella**

Via Duomo, 3  
13900 Biella (BI)  
Tel. 015-33619

### **Ordine di Casale Monferrato**

Via Garibaldi, 45  
15033 Casale Monferrato (AL)  
Tel. 0142-782288

### **Ordine di Cuneo**

Corso Nizza, 36  
12100 Cuneo (CN)  
Tel. 0171-697880

## PUGLIA

### **Ordine di Bari**

Via Venezia, 13  
70122 Bari (BA)  
Tel. 080-5231691

### **Ordine di Brindisi**

Via Carmine, 44  
72100 Brindisi (BR)  
Tel. 0831-521396

### **Ordine di Foggia**

Via della Repubblica, 25  
71121 Foggia (FG)  
Tel. 0881-725612

### **Ordine di Novara**

Baluardo Lamarmora, 16  
28100 Novara (NO)  
Tel. 0321-628671

### **Ordine di Torino**

Via Carlo Alberto, 59  
10123 Torino (TO)  
Tel. 011-8121873

### **Ordine di Tortona**

Via Giulia, 8  
15057 Tortona (AL)  
Tel. 0131-861343

### **Ordine di Verbania**

Via San Bernardino, 27  
28922 Verbania (VB)  
Tel. 0323-1980078

### **Ordine di Vercelli**

Via Pietro Micca, 30  
13100 Vercelli (VC)  
Tel. 0161-502609

### **Ordine di Lucera**

Via M.C. Mazzaccara, 1  
71036 Lucera (FG)  
Tel. 0881-523010

### **Ordine di Taranto**

Viale Virgilio, 152  
74121 Taranto (TA)  
Tel. 099-7324078

### **Ordine di Trani**

Via Prologo, 37  
76125 Trani (BT)  
Tel. 0883-507398/0883-507029

**Ordine di Lecce**

Via Domenico Fontana, 20  
73100 Lecce (LE)  
Tel. 0832-498067

**SARDEGNA****Ordine di Cagliari**

Viale Trento, 94  
09123 Cagliari (CA)  
Tel. 070-662670

**Ordine di Nuoro**

Via Lamarmora, 41  
08100 Nuoro (NU)  
Tel. 0784-37887

**Ordine di Oristano**

Viale Diaz, 87/C  
09170 Oristano (OR)  
Tel. 0783-74417

**SICILIA****Ordine di Agrigento**

Via Mazzini, 205  
92100 Agrigento (AG)  
Tel. 0922-22442

**Ordine di Barcellona P.G.**

Via Kennedy, 88  
98051 Barcellona P.G. (ME)  
Tel. 090-9794516

**Ordine di Caltagirone**

Viale Autonomia, 27  
95041 Caltagirone (CT)  
Tel. 0933-56188

**Ordine di Caltanissetta**

Via F. Paladini, 18  
93100 Caltanissetta (CL)  
Tel. 0934-680335

**Ordine di Sassari**

Viale Caprera, 6  
07100 Sassari (SS)  
Tel. 079-278388

**Ordine di Tempio Pausania**

Via Longhena, 2  
07026 Olbia (OT)  
Tel. 0789-21839

**Ordine di Marsala**

Via Mazzini, 111/A  
91025 Marsala (TP)  
Tel. 0923-711520

**Ordine di Messina**

Via Santa Maria Alemanna, 25  
98122 Messina (ME)  
Tel. 090-2926566

**Ordine di Nicosia**

Largo Duomo, 18  
94014 Nicosia (EN)  
Tel. 0935-631131

**Ordine di Palermo**

Via Emerico Amari, 11  
93139 Palermo (PA)  
Tel. 091-325535

**Ordine di Catania**

Via Grotte Bianche, 150  
95128 Catania (CT)  
Tel. 095-445632

**Ordine di Enna**

Piazza Garibaldi, 1  
94100 Enna (EN)  
Tel. 0935-502266

**Ordine di Gela**

Piazza S. Francesco, 2  
93012 Gela (CL)  
Tel. 0933-927528

**Ordine di Siracusa**

Viale Santa Panagia, 141/E  
96100 Siracusa (SR)  
Tel. 0931-64354

**TOSCANA****Ordine di Arezzo**

Piazza Guido Monaco, 1/A  
52100 Arezzo (AR)  
Tel. 0575-295952

**Ordine di Firenze**

Viale Spartaco Lavagnini, 42  
50129 Firenze (FI)  
Tel. 055-3910920

**Ordine di Grosseto**

Via Roma, 74  
58100 Grosseto (GR)  
Tel. 0564-24491

**Ordine di Livorno**

Via Strozzi, 1  
57123 Livorno (LI)  
Tel. 0586-828970

**Ordine di Lucca**

Via Pubblici Macelli, 119  
55100 Lucca (LU)  
Tel. 0583-584327

**Ordine di Patti**

Via Padre Pio da Pietralcina, 8/L  
98066 Patti (ME)  
Tel. 0941-241422

**Ordine di Ragusa**

Via Nino Martoglio, 5  
97100 Ragusa (RG)  
Tel. 0932-689009

**Ordine di Trapani**

Via Eurialo, 7  
91100 Trapani (TP)  
Tel. 0923-1876176

**Ordine di Montepulciano**

Via del Prato, 5  
53045 Montepulciano (SI)  
Tel. 0578-226746

**Ordine di Pisa**

Piazza Vittorio Emanuele II, 2  
56125 Pisa (PI)  
Tel. 050-503318

**Ordine di Pistoia**

Via del Can Bianco, 13  
51100 Pistoia (PT)  
Tel. 0573-27243

**Ordine di Prato**

Via Pugliesi, 26  
59100 Prato (PO)  
Tel. 0574-33862

**Ordine di Siena**

Via dei Rossi, 2  
53100 Siena (SI)  
Tel. 0577-284401

## **Ordine di Massa Carrara**

Via VII Luglio, 16 bis  
54033 Carrara (MS)  
Tel. 0585-74323

## **TRENTINO ALTO ADIGE**

### **Ordine di Bolzano**

Via Lancia, 8/A  
39100 Bolzano (BZ)  
Tel. 0471-502865

### **Ordine di Trento e Rovereto**

Vicolo Galasso, 19  
38122 Trento (TN)  
Tel. 0461-239950

## **UMBRIA**

### **Ordine di Perugia**

Via G. B. Pontani, 3/B  
06128 Perugia (PG)  
Tel. 075-5058381

### **Ordine di Terni**

Corso del Popolo, 63  
05100 Terni (TR)  
Tel. 0744-429152

## **VENETO**

### **Ordine di Bassano del Grappa**

Largo Parolini, 131/B  
36061 Bassano del Grappa (VI)  
Tel. 0424-529464

### **Ordine di Treviso**

Via Roma, 20  
31100 Treviso (TV)  
Tel. 0422-579628

### **Ordine di Belluno**

Piazzale della Resistenza, 3  
32100 Belluno (BL)  
Tel. 0437-31920

### **Ordine di Venezia**

Santa Croce, 494  
30135 Venezia (VE)  
Tel. 041-5287708

### **Ordine di Padova**

Via G. Gozzi, 2/G  
35131 Padova (PD)  
Tel. 049-651894

### **Ordine di Verona**

Via Tezone 5  
37122 Verona (VR)  
Tel. 045-8031010/045-8004369

### **Ordine di Rovigo**

Corso del Popolo, 161  
45100 Rovigo (RO)  
Tel. 0425-29324

### **Ordine di Vicenza**

Contrà del Monte, 13  
36100 Vicenza (VI)  
Tel. 0444-324944

## **VALLE D'AOSTA**

### **Ordine di Aosta**

Via Porta Pretoria, 41

11100 Aosta (AO)

Tel. 0165-40872

## Link utili

### **Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili**

Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti  
Contabili  
[www.cndcec.it](http://www.cndcec.it)

Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti  
Contabili  
[www.irdcec.it](http://www.irdcec.it)

Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza dei Dottori  
Commercialisti  
[www.cnpadc.it](http://www.cnpadc.it)

Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza a favore dei  
Ragionieri e Periti Commerciali  
[www.cassaragionieri.it](http://www.cassaragionieri.it)

Cooperativa Informatica Organizzazione Servizi dei  
Commercialisti  
[www.koinoscommercialisti.it](http://www.koinoscommercialisti.it)

Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti  
Contabili  
[www.aidc.pro](http://www.aidc.pro)

Associazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili  
delle Tre Venezie  
[www.commercialistideltriveneto.org](http://www.commercialistideltriveneto.org)

Associazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili  
[www.adcnazionale.it](http://www.adcnazionale.it)

Associazione Nazionale Commercialisti  
[www.ancnazionale.it](http://www.ancnazionale.it)

Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti  
Contabili  
[www.knos.it](http://www.knos.it)

Unione Nazionale Commercialisti ed Esperti Contabili  
[www.unagraco.org](http://www.unagraco.org)

## **Revisori Contabili**

Istituto Nazionale Revisori Legali  
[www.revisori.it](http://www.revisori.it)

Associazione Italiana Revisori Contabili  
[www.assirevi.it](http://www.assirevi.it)

Associazione Nazionale Revisori Contabili  
[www.anrev.it](http://www.anrev.it)

Associazione Italiana Revisori Legali dell'Economia Sociale  
[www.airces.it](http://www.airces.it)

## **Istituzioni e Organismi Nazionali**

Presidenza della Repubblica  
[www.quirinale.it](http://www.quirinale.it)

Parlamento Italiano  
[www.parlamento.it](http://www.parlamento.it)

Senato della Repubblica  
[www.senato.it](http://www.senato.it)

Presidenza del Consiglio dei Ministri  
[www.palazzochigi.it](http://www.palazzochigi.it)

Camera dei Deputati  
[www.camera.it](http://www.camera.it)

Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro  
[www.cnel.it](http://www.cnel.it)

Consiglio di Stato  
[www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it)

Consiglio Superiore della Magistratura  
[www.csm.it](http://www.csm.it)

Corte Costituzionale  
[www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)

Corte dei Conti  
[www.corteconti.it](http://www.corteconti.it)

Corte di Cassazione  
[www.cassazione.net](http://www.cassazione.net)

Ministero dell'Economia e delle Finanze Dipartimento delle  
Politiche Fiscali  
[www.finanze.it](http://www.finanze.it)

Agenzia delle Entrate  
[www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)

Camera di commercio  
[www.camcom.gov.it](http://www.camcom.gov.it)

Infocamere  
[www.infocamere.it](http://www.infocamere.it)

Unioncamere  
[www.unioncamere.gov.it](http://www.unioncamere.gov.it)

Associazione Italiana Società per Azioni  
[www.assonime.it](http://www.assonime.it)

## **Istituzioni e Organismi Internazionali**

Unione Europea  
[www.europa.eu](http://www.europa.eu)

Parlamento Europeo  
[www.europarl.europa.eu](http://www.europarl.europa.eu)

Commissione Europea  
[www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu)

Camera di commercio internazionale  
[www.iccwbo.org](http://www.iccwbo.org)

Banca Centrale Europea  
[www.ecb.int](http://www.ecb.int)

Corte dei conti Europea  
[www.eca.eu](http://www.eca.eu)

The International Federation of Accountants  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

Fédération des Experts Comptables Méditerranéens  
[www.fcmweb.org](http://www.fcmweb.org)

The European organisation of insolvency professionals  
[www.insol-europe.org](http://www.insol-europe.org)

Fédération des Experts Comptables Européens  
[www.fee.be](http://www.fee.be)

European Federation of Accountants and Auditors for SME  
[www.efaa.com](http://www.efaa.com)

The Institute of Internal Auditors  
[www.theiia.org](http://www.theiia.org)







**DATEV KOINOS s.r.l.**

Via A. Bertani, 6  
20154 Milano

Telefono +39 02 318302-1

Telefax +39 02 318302-55

E-mail [info@datevkoinos.it](mailto:info@datevkoinos.it)

[www.datevkoinos.it](http://www.datevkoinos.it)