Novembre 2011

Studio di Consulenza Legale Aziendale e Tributaria

BATTAGLIONI

Informative e news per la clientela di studio

- Le *news* di novembre pag. 2
- I beni interessati dal nuovo redditometro pag. 5
- Nelle Srl è vietata la restituzione dai soci alla società pag. 7
- In vigore dal 2012 il nuovo regolamento Enasarco pag. 9
- Chiarite le modalità di utilizzo del credito ricerca e sviluppo pag.11
- Versamento degli acconti di novembre pag.13
- Il versamento del secondo acconto in caso di opzione per la "cedolare secca" pag.16
- Versamento saldo Ici 2011 pag.18
- Opzione per il regime della c.d. "piccola" trasparenza pag.21

I formulari operativi

- *Fac-simile* per la sollecitazione del consenso all'opzione per il regime fiscale di trasparenza pag.23
- *Fac-simile* per la risposta del socio sull'opzione per il regime fiscale di trasparenza pag.24

Le schede di raccolta dati

- *Check list* di ricalcolo dell'acconto su base previsionale pag.15

Le procedure amministrative e contabili in azienda

- Il corretto trattamento del riaddebito spese ai fini Iva pag.25

Occhio alle scadenze

Informative e news per la clientela di studio

RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

Chiarimenti sul recupero dell'imposta sostitutiva già pagata

Sulla rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e agricoli e delle partecipazioni in società possedute al 1° luglio 2011 è possibile per i contribuenti detrarre le imposte già pagate in precedenza oppure chiederne il rimborso entro 48 mesi dal nuovo pagamento. Possono procedere alla rideterminazione anche le società di capitali che, a seguito di procedimento giudiziario, hanno riacquistato la piena titolarità dei beni dopo che gli stessi erano stati sottoposti a misure cautelari. Per la nuova rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni è richiesta la redazione di una perizia giurata di stima che ne individui il valore alla data del 1° luglio 2011 e il versamento di un'imposta sostitutiva entro il 30 giugno 2012 nella misura del 2% della stima emersa dalla perizia per le partecipazioni non qualificate e del 4% in caso di partecipazioni qualificate o di terreni.

(Agenzia delle Entrate, Circolare n.47, 24/10/2011)

RETI DI IMPRESE

Aggiornato l'elenco degli organismi asseveratori

Per le imprese che hanno fruito della detassazione di una quota degli utili di esercizio maturati nel periodo di imposta 2010 aderendo ad un contratto di rete, relativamente ai costi sostenuti per gli investimenti previsti nel programma di rete, il termine per ricevere l'asseverazione del programma comune di rete è prorogato dal 30 settembre 2011 al 31 dicembre 2011. Sul sito *web* delle Entrate è stato aggiornato l'elenco degli organismi abilitati a rilasciare l'asseverazione del programma di rete. Si ricorda, infatti, che il beneficio fiscale concesso alle imprese che stipulano un contratto di rete può essere fruito a condizione che il programma di rete sia asseverato da appositi soggetti abilitati.

(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare - Richiedere - Agevolazioni - Agevolazioni imprese appartenenti a "Reti imprese" - Scheda informativa - Organismi abilitati a rilasciare l'asseverazione del programma di rete)

(Agenzia delle Entrate, Scheda informativa, 25/10/2011)

ACCERTAMENTO

Finanziamenti superiori alla fattura di vendita: presunzione di sottofatturazione

La divergenza che emerge in ordine all'importo del prezzo di vendita, nel caso di specie, dal confronto tra i contratti di finanziamento conclusi dagli acquirenti dei veicoli e le scritture contabili del venditore, costituisce un elemento che il giudice di merito deve esaminare con attenzione per valutare se le presunzioni semplici su cui si basa l'avviso di accertamento non siano sufficientemente gravi, precise e concordanti ai fini della prova del fatto che il venditore abbia realizzato una sistematica sottofatturazione.

(Corte di Cassazione, Ordinanza n.21455, 17/10/2011)

INCASSI DA ENTI PUBBLICI

Verifica delle inadempienze del creditore nel caso di pagamenti superiori ad € 10.000

Le Pubbliche Amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare il pagamento di somme superiori a € 10.000 devono verificare se il beneficiario del pagamento stesso risulta inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento e, in caso affermativo, non procedere al pagamento. Tale verifica va

effettuata anche in presenza di un obbligo di pagamento scaturente da un provvedimento giurisdizionale esecutivo, mentre le disposizioni restrittive non si applicano in caso di erogazioni di contributi o finanziamenti pubblici.

(Ragioneria Generale dello Stato, Circolare n.27, 23/09/2011, G.U. n.253 del 29/10/11)

CREDITI DI IMPOSTA

Contributo per gli investimenti in beni strumentali in Sicilia

La Sicilia, con Legge regionale n.11 del 17/11/2009, ha previsto la concessione di un credito d'imposta per le imprese che effettuano investimenti in Sicilia. L'agevolazione consiste in un contributo erogato nella forma di credito d'imposta, da usufruire in compensazione, per i nuovi investimenti in beni strumentali effettuati in Sicilia successivamente alla data di comunicazione dell'ammissione all'agevolazione fino al 31 dicembre 2013. Il credito è maggiore per gli investimenti effettuati da imprese che hanno attuato, anteriormente alla presentazione dell'istanza di agevolazione, processi di concentrazione (fusione di più imprese, incorporazione di una o più imprese da parte di altra impresa, acquisizione del controllo di società, ecc.).

(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare - Richiedere - Crediti di imposta - Credito d'imposta per gli investimenti in Sicilia - Scheda informativa)

(Agenzia delle Entrate, Scheda informativa, 24/10/2011)

IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Chiarimenti da parte dei notai sulla fiscalità degli atti relativi agli impianti fotovoltaici

Il Notariato ha esaminato i vari profili fiscali della contrattazione relativa agli impianti fotovoltaici ed ha affrontato la questione della natura immobiliare/mobiliare degli impianti. Riguardo ai terreni, si differenzia tra affitto e locazione per individuare il regime delle concessioni di diritti personali di godimento mentre per la costituzione ed il trasferimento di diritti di superficie e proprietà superficiarie si utilizzano le disposizioni tributarie che qualificano la natura "edificabile" del suolo. Riguardo ai fabbricati, si attribuisce ai lastrici solari la stessa natura dell'edificio cui appartengano, respingendo la tesi dell'assimilabilità alle "aree urbane". In materia di plusvalenze tassabili, lo studio, poi, equipara la negoziazione di diritti di superficie alla cessione di proprietà, piuttosto che a quella di usufrutto e non ritiene possibile assimilarla all'assunzione di obbligazioni di permettere. Quanto all'imposta Ici, si segnala la possibile assimilazione degli impianti a quelli di interesse pubblico, per i quali vale l'esenzione da detta imposta.

(Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n.35/T, 15/07/2011)

CONDOMINIO

Disponibile il nuovo contratto tipo per l'amministrazione di un condominio

Unioncamere ha reso disponibile il nuovo contratto tipo per l'amministrazione di condominio, per evitare le ipotesi di contenzioso e garantire la corretta realizzazione degli effetti e dei rapporti previsti dal contratto. Il rapporto amministratore-condominio è generalmente ricondotto al rapporto di mandato e nelle clausole proposte da Unioncamere vengono suggeriti:

- durata della delega all'amministratore di un anno dalla sottoscrizione;
- compiti dell'amministratore ulteriori rispetto a quanto stabilito nel contratto e nel regolamento solo se preventivamente autorizzati dall'assemblea dei condómini;
- obbligo di predisporre una gestione contabile separata nel caso in cui l'amministratore gestisca contemporaneamente altri condomíni.

(Unioncamere, Contratto di amministrazione condominiale, 12/10/2011)

INDICE DEI PREZZI AL CONSUMO DI SETTEMBRE 2011

L'Istituto nazionale di statistica ha pubblicato l'indice mensile

L'Istat ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di settembre 2011, pubblicato ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e dell'art.54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 103,2. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente, è pari a +0,3%. Il coefficiente di rivalutazione per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di settembre 2011 è pari 2,909827.

(Istat, Comunicato, 14/10/2011)

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: I BENI INTERESSATI DAL NUOVO REDDITOMETRO

Prende ufficialmente il via il "nuovo redditometro" con l'obiettivo di stanare gli evasori fiscali. Come ampiamente evidenziato da tutta la stampa nazionale, lo scorso 25 ottobre l'Agenzia delle Entrate ha presentato il nuovo sistema di accertamento presuntivo alle associazioni di categoria e al mondo delle professioni.

L'essenza del nuovo redditometro, applicabile per i redditi dichiarati dal 2009 in poi, è ben individuabile nel dato testuale dell'art.38 del DPR n.600/73, come modificato nel corso del 2010: "*il reddito complessivo può essere determinato sinteticamente basandosi sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva desunto dall'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza".*

Nel corso della presentazione è emerso che il nuovo strumento avrà diverse finalità:

- indirizzerà il contribuente verso un dato reddituale "coerente" rispetto alle proprie capacità di spesa (strumento di *compliance*);
- sarà uno strumento di selezione, da parte del Fisco, dei contribuenti da sottoporre a controllo laddove, dall'elaborazione effettuata dal sistema, dovessero emergere delle significative incoerenze tra le spese effettivamente sostenute e il reddito dichiarato;
- potrà essere utilizzato come strumento di accertamento presuntivo laddove il contribuente non dovesse essere in grado di giustificare ragionevolmente l'anomalia segnalata dal sistema.

Al fine di dare concreta attuazione al nuovo redditometro, sono state individuate sette macrocategorie per oltre 100 voci di spesa (sia di lusso che di ordinaria vita quotidiana) possibile sintomo di capacità contributiva (si veda la tabella in calce). Il rapporto fra queste spese e gli appositi indici selezionati dal *software* (che terranno conto anche della situazione familiare e della localizzazione geografica del contribuente), valuterà il grado di congruità del reddito dichiarato e potrà, se del caso, far partire il controllo fiscale. In pratica sembrano ipotizzabili i seguenti passaggi:

1. il contribuente autonomamente confronterà il proprio reddito con quello presunto determinabile sulla base del redditometro. In sede di dichiarazione è probabile che sarà consentito scegliere se adeguarsi o meno al reddito minimo (più o meno come avviene oggi per gli studi di settore);
2. se il contribuente non si adegua il sistema del Fisco intercetterà l'anomalia (differenza tra reddito minimo e reddito dichiarato) ed attribuirà al contribuente un indice di "pericolosità";
3. in funzione dell'indicatore di rischio l'Agenzia deciderà se selezionare o meno il contribuente per un controllo;
4. il contribuente sarà invitato in contraddittorio a fornire i necessari chiarimenti;
5. in assenza di argomentazioni giustificative convincenti da parte del contribuente, l'Agenzia procederà con l'accertamento fiscale o con un sintetico "puro" (ricostruzione del reddito sulla base delle spese effettivamente sostenute) o sulla base del nuovo "redditometro"

(il nuovo strumento presuntivo incentrato sulle spese sostenute mediate da funzioni di progressione e regressione in funzione degli indici territoriali e familiari di appartenenza).

Da ultimo preme segnalare che a tutt'oggi gli strumenti informatici che "applicano" il nuovo redditometro non sono ancora disponibili. È previsto che il *software* per elaborare la congruità del reddito dichiarato rispetto alle spese sostenute possa essere disponibile nei primi mesi del prossimo anno.

Sarà cura dello studio tenere informata tutta la spettabile clientela in merito alle successive evoluzioni del tema che è particolarmente delicato visto che il nuovo "redditometro" si renderà applicabile a tutti i contribuenti (persone fisiche) italiani.

Voci di spesa	
Abitazione	Abitazione principale, altre abitazioni, mutui, collaboratori domestici ristrutturazioni, intermediazioni immobiliari, elettrodomestici, apparecchiature elettroniche, arredi, gas, energia elettrica, telefonia fissa e mobile.
Mezzi di trasporto	Automobili, *minicar*, *caravan*, moto, natanti e imbarcazioni, aeromobili, mezzi di trasporto in *leasing* o noleggio.
Assicurazioni e contributi	Assicurazioni: responsabilità civile, incendio e furto, vita, danni, infortuni, malattia, altro; contributi: obbligatori, volontari, previdenza complementare.
Istruzione	Asili nido, scuola per l'infanzia, scuola primaria, scuola secondaria, corsi di lingue straniere, soggiorni studio all'estero, corsi universitari, tutoraggio/corsi di preparazione agli esami, scuole di specializzazione, *master*, canoni di locazione per studenti universitari.
Attività sportive e ricreative, cura della persona	Attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, cavalli, abbonamenti *pay-tv*, giochi online, abbonamenti ad eventi sportivi e culturali, viaggi organizzati, alberghi, centri benessere, altri servizi per la cura della persona.
Altre spese significative	Oggetti d'arte o antiquariato, gioielli e preziosi, veterinarie, donazioni in denaro a favore di Onlus e simili, assegni periodici corrisposti al coniuge, donazioni effettuate.
Investimenti immobiliari e mobiliari netti	(separatamente valorizzati con riferimento al biennio precedente e all'anno di stima) Fabbricati, terreni, natanti e imbarcazioni, autoveicoli, motoveicoli, caravan, *minicar*, aeromobili, azioni, obbligazioni, conferimenti, quote di partecipazione, fondi d'investimento, derivati, certificati di deposito, pronti contro termine, buoni postali fruttiferi, conti di deposito vincolati, altri prodotti finanziari, valuta estera, oro, numismatica.

Nuclei familiari			
Persona sola con meno di 35 anni	Coppia con meno di 35 anni senza figli e/o altri familiari	Coppia con un figlio	Monogenitore
Persona sola con età compresa tra 35 e 64 anni	Coppia con età compresa tra 35 e 64 anni senza figli e/o altri familiari	Coppia con due figli	Altre tipologie
Persona sola con 65 anni o più	Coppia con 65 anni o più senza figli e/o altri familiari	Coppia con tre o più figli	

Area Geografica				
NORD OVEST	**NORD EST**	**CENTRO**	**SUD**	**ISOLE**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: NELLE SRL È VIETATA LA RESTITUZIONE DAI SOCI ALLA SOCIETÀ

Le ritenute subite dalla Srl che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale devono essere utilizzare dai soci, senza possibilità di restituzione alla Srl trasparente: l'Agenzia delle Entrate, con la **R.M. n.99/E** del 3 ottobre 2011 ha assunto tale posizione. Il chiarimento crea difficoltà a tutte le Srl trasparenti che subiscono ritenute nell'ambito delle loro attività (Srl che svolgono attività di intermediazione che subiscono la ritenuta del 11,5%, oppure Srl che svolgono attività edilizia che subiscono al ritenuta del 4% sugli interventi edilizi per i quali i committenti richiedono le detrazioni 36% e 55%).

La riattribuzione delle ritenute

La questione dibattuta riguarda la gestione delle ritenute subite da un soggetto trasparente, un organismo collettivo (società o associazione) che imputa il reddito *pro quota* ai soci, i quali lo dichiarano nel proprio modello Unico. Unitamente al reddito, ai soci perviene anche la propria quota di competenza di ritenute e proprio tali ritenute da sempre costituiscono un significativo problema finanziario: i soci, infatti, in assenza di altri redditi propri, difficilmente riescono a utilizzare il credito Irpef che scaturisce dalla dichiarazione a seguito del *plafond* di ritenute ricevuto. Ci si trova nella paradossale situazione per cui i soci si trovano costretti a chiedere a rimborso un credito quando la società/associazione è tenuta ad effettuare dei versamenti tributari e contributivi.
La questione è stata risolta tramite un'interpretazione offerta alla fine del 2009 dall'Agenzia delle Entrate con la R.M. n.56/E/09: le ritenute d'acconto subite da studi associati tra professionisti e società di persone possono essere utilizzate, oltre che dai soci per abbattere propri debiti d'imposta, anche dalle stesse associazioni/società da cui dette ritenute provengono. Si tratta di un'apertura di grande importanza in quanto tali eccedenze restituite possono essere utilizzare da tali associazioni/società.
Dal punto di vista formale, l'Agenzia richiede un esplicito assenso dei partecipanti (precedente l'utilizzo delle ritenute), da manifestarsi con modalità che possano evidenziare una data certa e un'apposita indicazione nelle dichiarazioni della società/associazione e in quella di ciascun socio.

Le ritenute delle Srl

La questione delle ritenute attribuite ai soci riguarda anche un'ulteriore categoria di soggetti: si tratta delle Srl che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale, che quindi sotto il profilo della imputazione dei redditi si comportano come le società di persone (il reddito viene dichiarato *pro quota* dai soci).
La R.M. n.56/E/09 non richiamava tali soggetti tra quelli ammessi al descritto meccanismo di riattribuzione delle ritenute, ma la generalità dei commentatori propendeva per un'interpretazione estensiva che ammettesse al beneficio anche le Srl trasparenti (anche se, sotto tale profilo, qualche dubbio applicativo sorgeva per il fatto che il modello Unico società di capitali non

prevedeva le specifiche indicazioni relative alle ritenute invece previste nel modello relativo alle società di persone).

La **R.M. n.99/E/11** elimina ogni dubbio, escludendo che i soci delle Srl trasparenti possano restituire ritenute non utilizzare alla società partecipata. L'Agenzia giustifica tale posizione osservando come per i soggetti di cui all'art.5 Tuir (*in primis* società di persone e associazioni professionali), l'imputazione del reddito direttamente in capo ai soci costituisce il regime naturale di tassazione, mentre per le Srl il regime di imputazione del reddito per trasparenza costituisce un'opzione. Secondo il pensiero contenuto nella R.M. n.99/E/11 la riattribuzione delle ritenute in capo alla società avrebbe l'effetto di ricondurre (anche se solo limitatamente alle ritenute) il soggetto "trasparente" all'ordinaria modalità di tassazione Ires, in evidente contraddizione con la scelta operata.

Concludendo, le ritenute subite dalla Srl trasparenti non potranno mai essere utilizzate dalla società; pertanto, per le Srl che subiscono un elevato ammontare di ritenute diviene quindi preferibile evitare il meccanismo della trasparenza fiscale.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: IN VIGORE DAL 2012 IL NUOVO REGOLAMENTO ENASARCO

Nel 2012 entrerà in vigore il nuovo regolamento Enasarco che introdurrà alcune novità in materia di prestazioni pensionistiche.

È previsto un innalzamento graduale dei requisiti pensionistici, con un periodo transitorio di cinque anni per gli uomini e nove anni per le donne, l'incremento non inciderà direttamente sull'età pensionabile o sull'anzianità contributiva, ma agirà attraverso l'introduzione della cosiddetta "quota 90" come sommatoria tra l'età anagrafica e l'anzianità contributiva, fermi restando i requisiti minimi di età (65 anni) e di contribuzione (20 anni) nonché l'equiparazione dell'età pensionabile minima delle donne a quella degli uomini.

In particolare la riforma ha previsto l'innalzamento della **misura del contributo** previdenziale obbligatorio. L'aumento, graduale e spalmato in un arco temporale di otto anni, dal 2013 al 2020, prevede il passaggio dall'attuale 13,5% al 17%:

Misura contributiva								
	2013	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
Aliquota contributiva	13,75%	14,20%	14,65%	15,10%	15,55%	16,00%	16,50%	17,00%
Aliquota previdenziale	12,50%	12,70%	12,90%	13,10%	13,30%	13,50%	13,75%	14,00%
Aliquota solidarietà	1,25%	1,50%	1,75%	2,00%	2,25%	2,50%	2,75%	3,00%

È stata poi introdotta una contribuzione volontaria e la possibilità di determinare liberamente la misura del contributo facoltativo purché non sia inferiore alla metà del minimale contributivo previsto per l'agente plurimandatario. Sarà anche possibile interrompere il versamento per poi riprenderlo successivamente.
Resta ovviamente la **contribuzione volontaria**, i requisiti di accesso sono però stati modificati, dai sette anni di cui tre nel quinquennio antecedente la cessazione si è giunti agli attuali cinque anni. Gli anni di contribuzione richiesta non dovranno necessariamente essere continuativi.
È stato innalzato anche il contributo per gli **agenti operanti in forma di società di capitali** come segue:

Importi provvigionali annui	**Aliquota Regolamento 2004**	**Anno di decorrenza e aliquota contributiva**				
		2012	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Fino a € 13.000.000,00	2%	2,40%	2,80%	3,20%	3,60%	4,00%
Da € 13.000.000,01 a € 20.000.000,00	1%	1,20%	1,40%	1,60%	1,80%	2,00%
Da € 20.000.000,01 a € 26.000.000,00	0,5%	0,6%	0,7%	0,8%	0,9%	1,00%
Oltre € 26.000.000,00	0,1%	0,15%	0,20%	0,30%	0,40%	0,50%

La riforma prevede quindi una **rendita reversibile** in favore dei neo iscritti al raggiungimento del sessantacinquesimo anno d'età, in presenza di un'anzianità contributiva pari almeno a cinque anni, ridotta del 2% per ciascun anno mancante al raggiungimento del requisito pensionistico della quota.
Una **clausola di salvaguardia** è stata introdotta per coloro che, in base alla precedente disciplina, hanno già cessato la prosecuzione volontaria o obbligatoria, che hanno raggiunto i 20 anni di anzianità contributiva e sono in attesa del compimento dell'età anagrafica utile ad acquisire il diritto alla pensione. Coloro che vorranno anticipare il raggiungimento della quota, potranno inoltrare domanda di prosecuzione volontaria entro tre anni dall'entrata in vigore del nuovo regolamento.
Nessuna variazione invece per i requisiti di accesso alle pensioni di **invalidità** (67% di invalidità e cinque anni di contribuzione di cui tre nel quinquennio precedente la domanda) **e inabilità** (assoluta incapacità lavorativa e cinque anni di anzianità contributiva di cui uno nel quinquennio precedente la domanda).
Novità al contrario per la **pensione ai superstiti** degli agenti che si iscriveranno a partire dal 2012, questi in mancanza dei requisiti richiesti con decorrenza dal 2020, potranno chiedere l'erogazione di una rendita contributiva ridotta del 2% per ciascun anno mancante al ventesimo di anzianità contributiva, purché ne siano stati maturati almeno cinque.
In materia di **supplemento** non è più richiesta la cessazione dell'attività di agenzia. In particolare l'agente divenuto inabile che non sarà più costretto ad attendere il compimento del settantesimo anno di età per vedersi liquidato il supplemento purché siano trascorsi cinque anni dalla data del pensionamento.
Ulteriore variazione sta nella **disciplina dell'iscrizione**. Fermi gli obblighi già esistenti è stata introdotta la possibilità di un'iscrizione facoltativa all'Ente anche per tutti gli agenti non obbligati alla contribuzione, compresi quelli che operano all'estero. Il versamento del contributo in tal caso sarà a loro esclusivo carico.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: CHIARITE LE MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO RICERCA E SVILUPPO

L'articolo 1, commi da 280 a 283 della L. n.296/06 ha introdotto per le imprese che hanno sostenuto nel triennio 2007-2008-2009 spese per attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo un credito di imposta fruibile in compensazione nel modello F24 pari al 10% dei costi sostenuti per tali attività, ovvero al 40% dei costi sostenuti qualora inerenti a contratti stipulati con Università o enti pubblici di ricerca. Lo scorso 19 ottobre 2011 l'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n.100**, ha definito le corrette modalità di indicazione del credito di imposta nei modelli dichiarativi.

Individuazione dei contribuenti interessati all'utilizzo del credito di imposta R&S

L'articolo 29, co.2 del D.L. n.185/08, ha disposto che la fruizione del credito di imposta fosse regolata secondo la procedura di prenotazione e assegnazione delle risorse (prevedendo per le imprese un tetto massimo di fondi disponibili): le imprese interessate hanno presentato il modello FRS in via telematica all'Agenzia delle Entrate il 6 maggio 2009 ma le risorse disponibili sono state polverizzate subito dopo l'apertura del cosiddetto "*click day*".

Ripercorrendo l'evolversi della normativa, dobbiamo distinguere tra:

- le attività di ricerca e sviluppo già avviate alla data del 29 novembre 2008 per le quali il credito di imposta è già stato correttamente utilizzato entro il 31 dicembre 2008;
- le attività di ricerca e sviluppo già avviate alla data del 29 novembre 2008 per le quali il credito di imposta non è stato utilizzato entro il 31 dicembre 2008 ed è stato oggetto di richiesta e successivo diniego da parte dell'Agenzia delle Entrate a fronte della presentazione del modello FRS in data 6 maggio 2009.

Questa seconda casistica è quella per la quale è stato emanato il Decreto del 4 marzo 2011 che ha stabilito la percentuale di fruizione del credito di imposta a fronte delle nuove risorse disponibili e per la quale, da ultimo, si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n.100 del 19 ottobre 2011. Dall'esame della norma istitutiva dell'agevolazione si evince che il diniego alla fruizione del credito a seguito del cosiddetto "*click day*" ha inibito l'utilizzo immediato in compensazione del credito di imposta maturato ma non ha escluso la possibilità di un futuro utilizzo del medesimo a fronte di nuove disponibilità finanziarie stanziate.

Con il Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico dello scorso 4 marzo 2011 sono state individuate le modalità di utilizzo dello stanziamento di risorse pari a 350 milioni di euro, destinate a coloro che, avendo già avviato l'attività di ricerca e sviluppo in data anteriore al 29 novembre 2008, hanno inoltrato il formulario (modello FRS) ma sono rimasti insoddisfatti dall'esito della procedura di prenotazione e ha fissato la percentuale di fruizione (pari al 47,53%) del credito di imposta richiesto per le imprese che non avevano potuto beneficiare del *bonus* a seguito dell'esaurimento delle risorse disponibili.

Le imprese che hanno comunicato il modello FRS vantano un credito di imposta, indipendentemente dalla sua esposizione in bilancio, pari al 10% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti negli anni 2007, 2008 e 2009 (o al 40% degli stessi qualora inerenti a contratti stipulati con Università o enti pubblici di ricerca) e vedono, dallo scorso 18 aprile 2011, riconosciuta la possibilità di fruire immediatamente del credito di imposta spettante nella misura massima del 47,53% dell'importo richiesto.
Per quanto riguarda la concreta fruizione del credito di imposta viene riportato nella risoluzione n.100 il testo della norma: "*il credito di imposta per la ricerca è utilizzabile ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il periodo di imposta in cui le spese sono sostenute; l'eventuale eccedenza è utilizzabile in compensazione con altri tributi nel modello F24 a decorrere dal mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta con riferimento al quale il credito è concesso*". A fronte del tenore letterale della norma, essendo stato il credito di imposta "sbloccato" nell'anno 2011, si ritiene che l'utilizzo dello stesso sia possibile:

- in compensazione con il saldo delle imposte sui redditi e dell'Irap del periodo di imposta 2010 e con gli acconti delle imposte sui redditi e dell'Irap del periodo di imposta 2011;
- in compensazione con il saldo delle imposte sui redditi e dell'Irap del periodo di imposta 2011 e con gli acconti delle imposte sui redditi e dell'Irap del periodo di imposta 2012;
- per l'eventuale eccedenza, in compensazione con altri tributi a decorrere dal 1° ottobre 2012, cioè dal mese successivo al termine di presentazione del modello Unico 2012.

ESEMPIO

La società Ferrini Srl ha iniziato nell'anno 2007 attività di ricerca e sviluppo e ha comunicato telematicamente in data 6 maggio 2009 nel modello FRS un ammontare complessivo del credito di imposta (non utilizzato nemmeno parzialmente ante 31/12/2008) pari a € 50.000 (relativo a spese del 2007, 2008 e 2009), ricevendo un diniego alla fruizione del credito stesso. Dal 18 aprile 2011 la Ferrini Srl può utilizzare il credito nella misura del 47,53% (cioè per l'importo di € 23.765). L'ammontare del versamento del secondo acconto Ires è di € 45.000.

Il modello F24 da presentare entro il prossimo 30 novembre 2011 andrà così compilato:

SEZIONE ERARIO

	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	**6808**		**2011**		**23.765,00**	
RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI E INTERESSI	**2002**		**2011**	**45.000,00**		
codice ufficio **codice atto**						**+/- SALDO (A-B)**
			TOTALE A	**45.000,00**	**B** **23.765,00**	**+** **21.235,00**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: VERSAMENTO DEGLI ACCONTI DI NOVEMBRE

Il prossimo **30 novembre** scade il termine ultimo per il versamento della seconda (o unica) rata di acconto, delle imposte dei redditi (Irpef, Ires), dell'Irap e, per chi ne fosse obbligato, dei contributi previdenziali Inps (IVS e gestione separata).
Le regole per quantificare la misura dell'acconto, che variano a seconda del tipo di contribuente, sono riassunte nello schema che segue:

MODELLO	*Imposta*	Acconto totale	Rata unica - esenzioni	Secondo acconto
Unico Società di capitali	*Ires*	100%	Non dovuto se rigo RN24 non supera € 20,66. In unica soluzione a novembre se il versamento della prima rata non supera € 103.	**Totale importo dovuto al netto di quanto eventualmente versato in sede di primo acconto per il 2011**
	Irap	100%	Non dovuto se rigo IR22 non supera € 20,66. In unica soluzione a novembre se il versamento della prima rata non supera € 103.	
Unico Società di persone	*Irap*	99%	Non dovuto se rigo IR22 non supera € 51,65. In unica soluzione a novembre se l'importo dovuto è inferiore ad € 257,52.	
Unico Persone fisiche	*Irpef*	99%	Non dovuto se rigo RN33 non è superiore a € 52. In unica soluzione a novembre se l'importo dovuto è inferiore ad € 257,52.	
	Irap	99%	Non dovuto se rigo IR22 non supera € 51,65. In unica soluzione a novembre se l'importo dovuto è inferiore ad € 257,52.	

Gli acconti relativi alle imposte (Ires, Irpef, Irap) possono essere determinati, come noto, sulla base di uno dei seguenti metodi:

metodo **storico**	metodo **previsionale**
▼	▼
che prevede la determinazione automatica dell'acconto, sulla base del risultato dichiarato per il periodo d'imposta 2010;	che prevede la determinazione dell'acconto sulla base delle (minori) imposte che si presume di dover versare con riferimento al periodo d'imposta in corso (2011).

Si ricorda che tra i soggetti che non devono versare acconti ci sono, oltre a chi non ha avuto redditi nell'esercizio precedente o non ha presentato la dichiarazione precedente, in quanto non obbligato, anche coloro che non produrranno alcun tipo di reddito nel 2011 o che hanno certezza di non dover versare imposte.

Inoltre, sono esonerati dal versamento anche gli eredi dei contribuenti deceduti fra il 1° gennaio 2011 e il 30 novembre 2011, per i redditi del *de cuius*.

Acconto su base previsionale

Nel caso in cui la clientela, che si tratti di persone fisiche o società, preveda di avere una minore imposta da versare per il 2011, con la dichiarazione da presentare il prossimo anno, e ritenga opportuno determinare l'acconto sulla base del metodo previsionale, dovrà esplicitamente farne richiesta allo Studio.

Minori imposte possono derivare non solo da minori redditi, ma anche, ad esempio, come effetto di maggiori o nuovi oneri deducibili, maggiori detrazioni, variazioni significative nelle ritenute d'acconto subite.
È in ogni caso opportuno ricordare che, se il versamento ricalcolato risultasse insufficiente (tale verifica verrà fatta in sede di compilazione del prossimo modello Unico 2012, quando sarà determinata l'imposta effettivamente dovuta), sulla differenza saranno dovute le **sanzioni nella misura del 30%;** sarà poi comunque possibile regolarizzare il versamento grazie al ravvedimento operoso.
In considerazione di tutte le variabili che vanno ad incidere sulla rideterminazione dell'acconto, è quindi **consigliabile** il **ricalcolo** solo alla clientela che prevede una **sensibile riduzione del reddito** per il periodo d'imposta 2011 ovvero nel caso in cui siano stati sostenuti **rilevanti oneri** che danno diritto ad una deduzione/detrazione (es: spese mediche, recupero del patrimonio edilizio con detrazione 36% ovvero interventi di risparmio energetico 55%, ecc). Particolare attenzione dovrà essere riposta in tutti i casi in cui, a far data dal 2011, i contribuenti hanno subito ritenute d'acconto di nuova istituzione, come accade, ad esempio, per i fornitori dei soggetti che usufruiscono di agevolazioni fiscali del 36% o del 55%.

La clientela interessata, dovrà, entro e non oltre la data del **……. / …. / …..** inviare apposita richiesta di rideterminazione tramite il **modello** che segue, **riportando i dati di cui è in possesso e fissando con urgenza un appuntamento con lo Studio per verificare assieme le informazioni.**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

CHECK LIST DI RICALCOLO DELL'ACCONTO SU BASE PREVISIONALE

Il sottoscritto _____ per sé / per conto della società _____ dal medesimo rappresentata (*cancellare l'ipotesi che non interessa*), nel corso dell'anno 2011 prevede di essere debitore di una minore imposta in relazione alle seguenti circostanze:

➲ Reddito stimato per il 2011	
redditi da fabbricati	€ _____
redditi lavoro dipendente	€ _____
redditi lavoro autonomo	€ _____
reddito di impresa	€ _____
redditi da partecipazione	€ _____
redditi di capitale	€ _____
redditi diversi	€ _____
➲ Ritenute subite stimate per il 2011	€ _____
➲ Oneri deducibili stimati per il 2011:	
contributi previdenziali e assistenziali	€ _____
assegni periodici corrisposti al coniuge	€ _____
previdenza complementare	€ _____
……	€ _____
……	€ _____
➲ Oneri detraibili stimati per il 2011:	
spese sanitarie	€ _____
interessi passivi	€ _____
spese di istruzione	€ _____
ristrutturazioni edilizie 36%	€ _____
riqualificazione energetica 55%	€ _____
……	€ _____
……	€ _____
➲ Altro (specificare):	
- ……	€ _____
- ……	€ _____
- ……	€ _____
- ……	€ _____
- ……	€ _____

Data ……/ ….. / …….. Firma

……..……

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: IL VERSAMENTO DEL SECONDO ACCONTO IN CASO DI OPZIONE PER LA "CEDOLARE SECCA"

In caso di opzione per la cedolare secca, il 30 novembre prossimo, dovrà essere versato (utilizzando il codice tributo 1841), il secondo acconto per il 2011 determinato complessivamente nella misura dell'85% dell'imposta dovuta. La misura dell'acconto stabilita per il 2011 differisce da quella che è stata stabilita a partire dal 2012 pari al 95%.
La regola generale per il versamento dell'acconto prevede che esso sia effettuato:

- in un'unica soluzione, entro il 30 novembre, se di importo inferiore a € 257,52;
- in due rate se l'importo dovuto è pari o superiore a € 257,52.

In quest'ultima evenienza la misura delle due rate sarà ordinariamente del 40% per la prima rata da versarsi entro il 16 giugno di ciascun anno, e del 60% per la seconda da versarsi, come detto entro il 30 novembre di ciascun anno.
L'acconto non è dovuto e la cedolare secca è versata interamente a saldo se l'importo su cui calcolare l'acconto non supera 51,65 euro.

Determinazione dell'acconto
La determinazione dell'acconto dovrà avvenire per il 2011 con metodo previsionale, per il 2012 e seguenti si potrà utilizzare il metodo storico. Anche in questo caso:

metodo **storico**	metodo **previsionale**
prevede la determinazione automatica dell'acconto, sulla base del dichiarato per il periodo d'imposta 2010;	prevede la determinazione dell'acconto sulla base delle imposte che si presume di dover versare con riferimento al periodo d'imposta in corso (2011).

L'acconto non è dovuto nel caso in cui il primo anno di applicazione della cedolare secca costituisca anche il primo anno di possesso dell'immobile.

Gli acconti vanno versati senza arrotondamenti.

ESEMPIO

Il proprietario di un immobile opta per la cedolare secca nel mese di ottobre.
Il canone mensile è pari ad euro 600.
Per i mesi ottobre, novembre e dicembre il locatore riceverà euro 600x3 = 1.800 euro.
Applicando a questo importo la sostitutiva avremo 1.800x21% = 378 euro che rappresenta l'importo della cedolare.

- L'acconto in tal caso sarà 378x85% = 321,30 euro.

Precisazioni relative al 2011

La Circolare n.26/E/11 chiarisce come deve essere versato l'acconto 2011 in alcuni casi particolari:

Tipo di contratto	Importo dell'acconto ≥ 257,52 euro	Importo dell'acconto < 257,52 euro	Importo su cui calcolare l'acconto ≤ 51,65 euro
in corso al 31 maggio 2011, scaduti e risolti entro il 31 maggio 2011	Versamento in due rate	Versamento in una rata al 30/11/11	Non dovuto
decorrenti dal 1° giugno 2011	Versamento in una rata al 30/11/11	Versamento in una rata al 30/11/11	Non dovuto
decorrenti dal 1° novembre 2011	Non dovuto	Non dovuto	Non dovuto

La medesima circolare chiarisce poi che:

- se nell'anno 2011 sono stipulati più contratti di locazione relativi a più immobili o relativi al medesimo immobile, l'acconto è dovuto quale sommatoria della cedolare secca dovuta per ciascun contratto.
- se nel 2011 il contribuente opta per la cedolare secca solo per determinati immobili e solo per una parte del periodo d'imposta non si dovrà considerare il reddito prodotto dai medesimi immobili nella corrispondente parte del periodo d'imposta dell'anno precedente (2010).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: VERSAMENTO SALDO ICI 2011

Si ricorda alla gentile clientela dello Studio che durante il mese di dicembre scade il termine per il versamento del saldo Ici relativo al periodo d'imposta 2011: la scadenza è il **16 dicembre 2011**.

Le regole per la determinazione del saldo sono le consuete: si deve determinare l'imposta effettivamente dovuta per l'intero anno (quindi sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per il 2011), scomputando quanto già versato a titolo di acconto entro lo scorso giugno. Tale acconto era stato calcolato nella misura del 50% dell'imposta determinata sulla base della situazione reale del 2011, ma applicando aliquote e detrazioni deliberate dai Comuni con riferimento all'anno 2010.
Non sono tenuti al versamento del saldo i clienti che hanno effettuato il versamento in unica soluzione a giugno (ossia coloro che in quella sede hanno già versato l'intera imposta dovuta per l'anno 2011). I contribuenti non residenti possono, invece, versare l'imposta dovuta per l'intero periodo d'imposta 2011 in unica soluzione entro il 16 dicembre.

Modalità di versamento
Il pagamento dell'Ici a favore di tutti i Comuni può essere effettuato attraverso il modello di versamento **F24**, eventualmente utilizzando in compensazione altri crediti erariali e contributivi, senza necessità di verificare che il Comune interessato abbia sottoscritto alcuna convenzione con l'Agenzia delle Entrate.
Il modello F24 non è comunque l'unico strumento di pagamento a disposizione dei contribuenti: rimane possibile effettuare il versamento attraverso il tradizionale **bollettino** di versamento Ici ovvero utilizzando **altri metodi** stabiliti dal regolamento comunale (ad esempio, il versamento diretto in Tesoreria).

Immobili
Sono soggetti al tributo:
- **i terreni agricoli**: sulla base del reddito dominicale rivalutato (ad eccezione di quelli ubicati nei comuni definiti "montani");
- **i fabbricati**: sulla base della rendita catastale rivalutata (con esclusione di quelli esenti);
- **le aree edificabili**: sulla base del valore venale (si ricorda che, ai sensi del D.L. n.223/06, in caso di modifiche al piano regolatore, tali modifiche si devono considerare ai fini fiscali sin dalla data dell'adozione da parte del Comune; sono irrilevanti i piani attuativi).

Esenzione per l'abitazione principale
Sono esenti da Ici l'abitazione principale e le relative pertinenze (queste ultime nel limite di numero e tipologia previsto dal regolamento comunale): pertanto, i contribuenti che possiedono solo tali immobili non sono tenuti ad effettuate alcun versamento (come peraltro non erano tenuti al versamento in acconto).

L'esenzione relativa all'abitazione principale **NON** si applica:
- alle abitazioni di pregio censite nelle categorie catastali A/1 – A/8 e A/9;
- alle abitazioni tenute a disposizione in Italia dai cittadini italiani residenti all'estero.

L'esenzione relativa all'abitazione si applica alle seguenti assimilazioni:
- immobili della IACP e delle cooperative edilizie a proprietà indivisa;
- abitazioni concesse in uso al coniuge separato;
- abitazioni a disposizione degli anziani e disabili ricoverati in istituto di riposo e sanitari (previa verifica del regolamento comunale);
- abitazioni concesse in uso gratuito ai familiari (previa verifica del regolamento comunale).

Variazioni intervenute nel corso del 2011

Si ricorda, infine, che sulla quantificazione dell'imposta dovuta incidono le seguenti variazioni:

Modificazioni relative all'immobile

- ✓ nuovi accatastamenti;
- ✓ frazionamenti;
- ✓ demolizioni;
- ✓ ristrutturazioni;
- ✓ inagibilità;
- ✓ fusioni o comunque altre variazioni che riguardino i fabbricati;
- ✓ variazioni di coltura che riguardino i terreni agricoli;
- ✓ variazioni di classificazione nel Piano Regolatore Generale del Comune dell'area edificabile nonché il relativo valore.

Modificazioni relative alla titolarità

- ✓ cessioni o acquisizioni di immobili;
- ✓ cessazioni o costituzioni di diritti di usufrutto;
- ✓ uso o abitazione;
- ✓ ottenimento in concessione o in diritto di superficie di un terreno;
- ✓ sottoscrizione di un contratto di *leasing* immobiliare.

Note operative per gestire la scadenza

Sarà pertanto necessario fornire tempestivamente allo Studio la documentazione contenente le informazioni circa le variazioni intervenute nel corso dell'anno: impattano sul calcolo 2011 anche le variazioni intervenute nella prima metà del mese di dicembre.

Tali informazioni, oltre che per la quantificazione del versamento, saranno altresì necessarie per consentire allo Studio di predisporre, quando dovute, le opportune dichiarazioni da inoltrare ai Comuni nei quali sono situati gli immobili interessati.

La clientela dovrà, entro e non oltre la data del **……. / …. / …..** inoltrare allo Studio i seguenti dati e allegare la documentazione correlata, **fissando con urgenza un appuntamento per verificare assieme le informazioni.**

Lo Studio provvederà a consegnare il modello di versamento Ici con i modelli di versamento relativi agli acconti di imposta in scadenza a fine novembre.

Sono intervenute variazioni nel corso del 2011			
SI			**NO**
☐ terreni agricoli	☐ aree edificabili	☐ fabbricati	

Ho provveduto a trasmettere allo Studio la documentazione necessaria	
SI	**NO**
➡ ..... ➡ ..... ➡ ..... ➡	Allego i seguenti documenti 1..... 2..... 3.....

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: OPZIONE PER IL REGIME DELLA C.D. "PICCOLA" TRASPARENZA

Entro il termine del **31 dicembre 2011** le persone fisiche socie di società di capitali (con soci in numero non superiore a 10) o di società cooperative a responsabilità limitata (con soci in numero non superiore a 20) possono esercitare l'opzione per il regime della "piccola" trasparenza fiscale di cui all'art.116 del Tuir con riferimento al **triennio 2011 – 2013**.
Si ricorda che, entro lo stesso termine, va rinnovata l'opzione anche da parte delle società per le quali l'opzione è scaduta al 31/12/2010.

Regime previsto per società di capitali partecipate esclusivamente da persone fisiche (art.116 Tuir)
Questo regime permette di tassare il reddito prodotto dalle Srl e dalle Scarl, possedute esclusivamente da persone fisiche, con le modalità delle società di persone: il reddito determinato in capo alla società viene ripartito e tassato in capo ai soci in relazione alle rispettive quote di partecipazione, mentre l'Irap continuerà ad essere dovuta dalla società.
Al pari delle società di persone, il reddito sarà tassato in capo ai soci indipendentemente dall'effettiva percezione, con riferimento al periodo di competenza; d'altro canto, quando la società distribuirà (anche in periodi d'imposta successivi alla vigenza dell'opzione) le riserve che sono state accantonate in vigenza dell'opzione per la trasparenza, i dividendi non subiranno alcuna ulteriore tassazione in capo ai soci.

VANTAGGI

I principali **vantaggi** derivanti dall'opzione sono i seguenti:

- se i soci hanno un'aliquota marginale Irpef inferiore a quella Ires (ad oggi il 27,5%) si ottiene una riduzione della tassazione complessiva;
- si evita di tassare una seconda volta il dividendo in sede di distribuzione (si ricorda infatti che il dividendo distribuito partecipa, seppure parzialmente, al reddito complessivo del socio se la partecipazione è qualificata oppure è tassato con una sostitutiva del 12,5% (dal 2012 sarà il 20%) se la partecipazione è non qualificata);
- si migliorano gli indici reddituali della società e quindi le analisi poste in essere dal sistema bancario (non sono accantonate in bilancio le imposte, quindi l'utile risulta formalmente più elevato);
- incrementando il reddito dichiarato dal socio, si allontano rischi di eventuali verifiche fiscali legate alle manifestazioni della capacità di spesa del socio stesso (redditometro e spesometro).

SVANTAGGI

L'opzione per il regime presenta anche degli **svantaggi** (o, per meglio dire, degli aspetti a cui occorre prestare particolare attenzione prima di esercitare l'opzione):

- poiché sono i singoli soci a versare le imposte in luogo della società anche senza aver ricevuto alcun dividendo, occorre pianificare con attenzione le risorse finanziarie necessarie per tali pagamenti;
- sotto il profilo tributario i soci diventano illimitatamente responsabili in solido tra di loro e con la società (al contrario, senza opzione per il regime di trasparenza, solo la società è responsabile per le imposte da questa dovute).

Il regime deve quindi essere sconsigliato se esistono rischi fiscali in capo alla società ovvero se non esiste perfetta sintonia tra i soci.

Requisiti

Si elencano di seguito i requisiti necessari per esercitare l'opzione di cui alla lett.116 del Tuir, ossia per aderire al regime riservato alle Srl e alle società cooperative:

- volume di ricavi non superiore alle soglie previste per l'applicazione degli Studi di settore;
- compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in un numero non superiore a 10 (Srl) o 20 (cooperative);

Dal 2006 non costituisce pregiudizio l'acquisto ovvero il possesso di partecipazioni esenti ai sensi dell'art.87 del Tuir.

Per aderire al regime è necessario porre in essere i seguenti adempimenti:

- raccogliere il **consenso di tutti i soci**, mediante comunicazione da inviarsi alla società (a tal fine è possibile utilizzare il *fac simile* allegato);
- inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate una comunicazione da parte della società trasparente (adempimento di cui si occuperà lo Studio una volta raccolte le adesioni di tutti i soci);

Lo Studio resta a disposizione, oltre che per seguire gli adempimenti in caso di opzione, anche per valutare preventivamente i rischi e i benefici derivanti dall'applicazione della presente disciplina.
Cordiali saluti.

firma

Fac-simile per la sollecitazione del consenso all'opzione per il regime fiscale di trasparenza

…….. Srl
sede legale: …….. – …….. (…..)
codice fiscale, partita Iva, Registro imprese di …….. n.: …….
Capitale sociale € ……

Spett.le Socio Sig.
……
……
……

Raccomandata A/R

OGGETTO: opzione per il regime fiscale di trasparenza di cui all'art.116 del Tuir

Preg.mo Socio,
come già comunicato nell'assemblea tenutasi il giorno _____ presso la sede sociale, entro il 31/12/2011 scade il termine per

- l'esercizio dell'opzione per il regime fiscale di trasparenza di cui all'art.116 del Tuir.

o in alternativa

- il rinnovo dell'opzione per il regime fiscale di trasparenza di cui all'art.116 del Tuir.

Poiché è stato verificato che esistono i presupposti richiesti dalla norma e sono state già fornite ai soci le informazioni necessarie per verificare le eventuali implicazioni fiscali derivanti dal regime in oggetto, invitiamo a voler esprimere l'opzione mediante spedizione di una lettera raccomandata con avviso di ricevimento alla sede della società in tempo utile perché possano essere espletati gli adempimenti connessi.
Credendo di far cosa gradita, alla presente alleghiamo un *fac-simile* di comunicazione che potrà essere utilizzato (con relativa busta già compilata), apponendo la firma in originale ed allegando, pur in assenza di esplicito obbligo di legge, una copia del documento di identità.
Chiediamo di far pervenire la risposta, positiva o negativa, alla società entro la data del _____

In attesa di un vostro gentile riscontro, porgiamo distinti saluti.

Allegati:
- fac-simile per la manifestazione dell'opzione;
- busta precompilata per la spedizione.

Luogo e data

Il Presidente del Consiglio di Amministrazione

Fac-simile per la risposta del socio sull'opzione per il regime fiscale di trasparenza (indispensabile e da conservare)

…….
…….
…….
…….

……..

……..
……..

Raccomandata A/R

OGGETTO: opzione per il regime della trasparenza fiscale *ex* art.116 del Tuir

Il sottoscritto ……..., nato a ……. il ……. residente in ……, Via …….. n……. , codice fiscale ……, in qualità di socio della società …… con sede in ……..., Via ……..., con la presente comunica:

- di voler optare
- di non voler optare (*la norma richiede solo l'esplicitazione dell'opzione, ma si crede utile evidenziare anche il diniego*)

per l'applicazione del regime di trasparenza fiscale previsto dall'art.116 del DPR n.917/86 così come integrato dal D.M. 23 aprile 2004, per il triennio 2011-2013.

Allegati:

- copia del documento di identità in corso di validità.

Luogo e data ……..

Firma …….

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: IL CORRETTO TRATTAMENTO DEL RIADDEBITO SPESE AI FINI IVA

Accade piuttosto di frequente che, tanto le imprese quanto i professionisti, procedano al riaddebito delle spese sostenute in nome proprio in quanto imputabili per una determinata quota ad altri soggetti. Ciò si verifica, ad esempio, tra società che appartengono al medesimo "gruppo" e che si suddividono le spese sulla base di specifici accordi ma, anche, tra professionisti che occupano i medesimi spazi e che decidono di ripartirsi le spese comuni. Nelle predette fattispecie sorgono spesso dubbi in merito al trattamento da riservare ai predetti riaddebiti sotto il profilo della disciplina Iva.

La natura del riaddebito

Con la R.M. n.6/E del 11/2/1998 l'Amministrazione Finanziaria ha ribadito che, da un punto di vista civilistico, il rapporto intercorrente tra il soggetto attivo e quello passivo del riaddebito deve qualificarsi come mandato senza rappresentanza, mentre, ai fini Iva, l'operazione viene inquadrata nella fattispecie prevista all'art.3, terzo comma, DPR n.633/72, secondo cui le prestazioni rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

Il Codice Civile, all'art.1703, definisce il mandato come il contratto con il quale una parte, il mandatario, si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra, mandante, e prevede due figure tipiche:

- il mandato con rappresentanza, all'art.1704, in forza del quale il mandatario agisce in nome e per conto del mandante;
- il mandato senza rappresentanza, all'art.1705, in cui il mandatario agisce in nome proprio e per conto del mandante.

La successiva R.M. n.13/E del 18/2/1998, nel ribadire che il riaddebito costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi, ha altresì chiarito che mantiene la stessa natura intrinseca dell'operazione ricevuta dal mandatario e successivamente ribaltata al mandante.

La natura dell'operazione di riaddebito, infatti, si può interpretare in due modi:

1. come corrispettivo di un'obbligazione di fare, e quindi come prestazione di servizi generica, soggetta autonomamente a Iva e svincolata dalla natura della prestazione ricevuta dal mandatario;
2. ovvero si può ritenere che i servizi resi dal mandatario senza rappresentanza al proprio mandante siano della medesima tipologia di quelli ricevuti.

L'Amministrazione Finanziaria, con le pronunce in oggetto, ha condiviso quest'ultima interpretazione, che consente così di ritenere applicabile al riaddebito le medesime caratteristiche oggettive dell'operazione principale e, quindi, il regime di tassazione, con l'applicazione della stessa aliquota, ovvero quello di esenzione.

Riaddebito spese infragruppo

Si consideri il caso di una società che fa parte di un gruppo e che sostiene costi in parte nel proprio interesse, in parte per una delle società collegate. Tale società, successivamente procede al riaddebito delle spese nei confronti di quella che ha usufruito del servizio prestato.

Non è infrequente, soprattutto nei gruppi societari, l'ipotesi in cui un soggetto Iva sostenga taluni costi nell'interesse proprio e/o di altri soggetti e debba quindi riaddebitare (in tutto o in parte) il costo sostenuto a chi si è giovato del servizio reso.

Si pensi, ad esempio, alla consulenza resa ai fini della ristrutturazione di un gruppo societario il cui rapporto contrattuale intercorra tra la società capogruppo e il consulente sebbene, per accordi infragruppo, il costo relativo debba essere distribuito anche nell'ambito delle singole società nel cui interesse il servizio è stato effettuato.

La questione non è irrilevante sotto il profilo pratico giacché, ove il riaddebito venga effettuato tra società che istituzionalmente non recuperano l'Iva sugli acquisti per effetto dell'art.19, DPR n.633/72 (si pensi, ad esempio, alle società finanziarie), la ipotizzata applicabilità dell'Iva comporta una lievitazione del costo del servizio fruito dal soggetto che riceve il riaddebito.

È quindi il caso di porsi due ordini di problemi:

- da una parte se il riaddebito di tali costi configuri il corrispettivo di una prestazione di servizi ai fini dell'Iva;
- dall'altra, qualora si concluda per la configurabilità di una prestazione di servizi, quale sia il regime Iva applicabile o meglio quale tipo di servizio sia quello a fronte del quale si procede al riaddebito.

Per quanto riguarda la prima questione, non è sicuramente applicabile il regime di esclusione contemplato dal comma 3 dell'art.15 del DPR n.633/72, giacché tale previsione riguarda unicamente i riaddebiti di spese sostenute in nome e per conto di altri e non anche quelle effettuate solo "per conto" di altri soggetti.

In proposito, le condizioni richieste ai fini dell'applicazione dell'art.15 del DPR n.633/72 e che legittimano l'esclusione dall'applicazione dell'Iva, sono principalmente due:

1. che le anticipazioni di cui si chiede il rimborso siano state fatte in nome e per conto del cedente o del committente. La norma, sotto tale profilo, prevedendo che le somme siano state anticipate non solo per conto ma anche in nome della controparte cui sono successivamente addebitate, postula evidentemente la prova della esistenza di un rapporto sottostante che abiliti il cedente o il prestatore ad effettuare l'esborso di dette spese in nome della controparte;
2. che le dette anticipazioni risultino regolarmente documentate.

Al contrario è il terzo comma dell'art.3 del decreto Iva a stabilire che: "*Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai **mandatari senza rappresentanza** sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario"* (art.3, co.3, DPR n.633/72).

È da ritenersi, dunque, che il caso in esame debba essere inquadrato in tale disposizione poiché, nell'esempio prospettato, i destinatari dei servizi avrebbero conferito mandato senza rappresentanza per l'acquisizione (totale o parziale) del servizio in questione.

Per quanto riguarda poi la seconda questione e cioè, il regime Iva applicabile, è il caso di segnalare che l'Amministrazione Finanziaria, con la circolare n.26/450434 del 12/5/1990, relativamente alle assegnazioni in proprietà e in godimento di cooperative edilizie (ma con considerazioni che assumono portata generale), ha ritenuto che le prestazioni di servizi connesse con l'uso dell'immobile (gas, acqua, energia elettrica, ecc.) sono da assoggettare ad Iva in base all'aliquota propria dei singoli servizi.

Le considerazioni di cui sopra consentono di concludere che:

- i riaddebiti di spese sostenute "per conto" di altri soggetti rientrano nell'ambito di applicazione dell'Iva;
- il servizio a fronte del quale si procede al riaddebito è dello stesso tipo di quello ricevuto dal mandatario.

Pertanto:

se, ad esempio, il servizio è esente (ai sensi dell'art.10, DPR n.633/72)	➡	parimenti esenti saranno i relativi riaddebiti;
se il servizio è soggetto all'aliquota ordinaria (attualmente pari al 21%)	➡	al riaddebito dovrà essere applicata la medesima aliquota ordinaria;
se il servizio è soggetto ad un'aliquota agevolata	➡	la medesima aliquota dovrà essere utilizzata ai fini del riaddebito.

ESEMPIO

Le società Gamma Srl e Delta Srl hanno la sede sociale nel medesimo stabile e fruiscono congiuntamente, per i propri dipendenti, di un distributore automatico di bevande collocato nello stabile, le cui prestazioni sono soggette all'aliquota ridotta del 4%.
L'utilizzazione del distributore automatico è oggetto di un rapporto contrattuale instaurato tra Gamma e il gestore dell'impianto.
Gamma, a sua volta, ha ricevuto mandato da Delta per acquisire per suo conto il servizio di somministrazione delle bevande.
Il costo a carico di Delta è stato convenuto in misura pari a 1/3 del costo totale sostenuto da Gamma.
Gamma riceve nel mese di gennaio una fattura pari ad euro 500 + 20 a titolo di Iva (4%).
Gamma a sua volta procede a riaddebitare la quota di competenza di Delta di € 200 applicando l'Iva del 4% (pari a € 8), trattandosi di un servizio del medesimo tipo di quello ricevuto.

Riaddebito spese per polizze assicurative stipulate dalla società per gli amministratori

Un'altra fattispecie nella quale può frequentemente presentarsi il riaddebito è quella in cui una società in qualità di contraente per conto di altrui soggetto (ad esempio gli amministratori) provvede al pagamento complessivo dei premi per poi riaddebitarli pro-quota agli assicurati, essa agisce in virtù di un mandato senza rappresentanza che, ai fini Iva é espressamente regolato tra le prestazioni di servizi.
Come già ricordato in precedenza, l'art.3, co.3, del DPR n.633/72, stabilisce che le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante (amministratore) ed il mandatario (società).
È da ritenersi, dunque, che il riaddebito dei costi (premi corrisposti dalla società) per l'acquisizione dell'assicurazione, sostenuti in nome proprio, ma per conto degli assicurati rientrino nella normativa Iva al pari dei servizi acquisiti nel primo passaggio e, quindi, deve anch'esso essere oggetto di fatturazione.
Resta, tuttavia, da verificare quale sia il regime Iva applicabile al riaddebito, posto che l'operazione di assicurazione é esente da Iva, ai sensi dell'art.10, n.2 del DPR n.633/72.
Sul punto deve ritenersi che i servizi resi dal mandatario senza rappresentanza (società) al proprio mandante (amministratore) siano della medesima tipologia di quelli ricevuti in virtù del contratto di assicurazione.
In altri termini, anche il riaddebito di spese può considerarsi esente al pari della prestazione assicurativa, con la conseguenza che la fatturazione – se richiesta (il mandatario opera, infatti, di regola in regime di art.36-*bis*, DPR n.633/72) – andrà emessa in esenzione da imposta.

Riaddebito spese tra professionisti

Il fenomeno del riaddebito risulta, inoltre, particolarmente frequente nell'ambito dei rapporti tra professionisti.

⇨ La ripartizione delle spese comuni

Il caso tipico è rappresentato dal professionista, proprietario dell'immobile ove svolge la propria attività, che ha affidato a due colleghi un locale ciascuno con possibilità di uso comune della sala d'attesa e dei servizi.

Per tali concessioni il professionista provvede ad operare un riparto delle relative spese (luce, gas, acqua, telefono), ivi comprese quelle concernenti la centralinista che svolge la sua attività anche a favore dei colleghi locatari.

I rapporti negoziali ipotizzabili in concreto, che possono dar luogo alla necessità di effettuare spese in comune, successivamente ripartibili, tra più contribuenti, sono i seguenti:

- professionista proprietario o locatario dell' immobile in cui opera che consente ad altri soggetti, in base ad un rapporto di comodato, locazione o di sublocazione, di utilizzare parte dell' immobile medesimo per lo svolgimento di attività imprenditoriali o di lavoro autonomo;
- più lavoratori autonomi (per esempio, professionisti non associati) che di comune accordo occupano un unico immobile, ripartendo le spese comuni.

Nel primo caso, con molte probabilità le fatture per l'acquisto di beni e servizi comuni verranno emesse nei confronti del soggetto titolare o locatario dell'immobile, il quale dovrà quindi provvedere alla ripartizione dei costi medesimi.

Qualora i fornitori dei beni e servizi emettessero fattura nei confronti di ciascun contribuente, non si porrebbero problemi in ordine al riparto dei costi, proprio perché non vi sarebbe necessità di ripartire alcunché. Nella generalità dei casi, invece, i documenti di costo vengono emessi nei confronti dell'"intestatario" dello studio, anche perché si tratta di servizi resi, per la gran parte, da imprese pubbliche o esercenti un pubblico servizio poco flessibili sotto il profilo amministrativo e che, perciò, difficilmente potrebbero acconsentire a fatturazioni singole in base al numero dei soggetti utilizzatori dei servizi medesimi.

Nel caso in cui più operatori occupino un unico immobile e procedano alla ripartizione di spese comuni (per es., si assume una sola centralinista, si divide il canone di locazione, ecc.) vi sarà un soggetto che assume l'onere dell'"intestazione" dei relativi contratti e rapporti giuridici, procedendo alla successiva ripartizione dei costi.

In entrambe le ipotesi sopra prospettate, salvo casi particolari, le soluzioni riguardo al trattamento fiscale del riparto e alle modalità di documentazione e contabili sono le medesime. Non vi è dubbio che il contribuente che riceve la fattura emessa nei suoi confronti dal fornitore del servizio deve provvedere alla sua annotazione sulle scritture contabili previste ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi. Il costo e l'Iva afferente, pertanto, parteciperanno alla determinazione del reddito imponibile e dell'Iva dovuta, salvi i casi di indetraibilità stabiliti dalla legge. Successivamente, il contribuente in questione è tenuto a riaddebitare la quota parte del costo agli altri soggetti mediante il rilascio di fattura ovvero, nel caso in cui si tratti di operazione fuori campo di applicazione dell'Iva, di altro documento o ricevuta.

Con riferimento all'Iva, il primo problema che viene alla luce riguarda l'aliquota applicabile nel momento del riaddebito, qualora i servizi in comune siano assoggettati ad una aliquota diversa da quella ordinaria (per esempio, acqua ed energia elettrica, al 10%).

Anche in questo caso si richiama – seppur con riferimento ad un caso diverso ma con valutazioni che assumono carattere generale – quanto affermato con la circolare ministeriale n.26/450434 del 12/5/1990 secondo la quale:

"le prestazioni connesse con l'utilizzazione dell'immobile (ad es. quelle concernenti le somministrazioni di gas, energia elettrica, acqua, nonché quelle relative ai servizi condominiali) rese ai soci assegnatari dalle cooperative in questione sono da assoggettare all'Iva in base all'aliquota propria dei singoli servizi".

⇨ L'utilizzo in comune della segretaria

Un secondo problema che si pone, con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, concerne il caso in cui si proceda al riaddebito di spese in relazione all'utilizzo "in comune" di personale dipendente. Sono in generale da intendere irrilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo. Affinché si realizzi tale condizione, che comporta l'esclusione dell'operazione dall'ambito applicativo del tributo, è necessario che il prestito o il distacco sia quantitativamente valutabile, nel senso che deve essere possibile determinare quanto tempo il dipendente sia "prestato" o "distaccato" presso un soggetto diverso dal datore di lavoro. Infatti, la non applicazione dell'imposta è condizionata al fatto che il rimborso sia esattamente pari al costo sostenuto dal datore di lavoro, comprensivo dello stipendio ed emolumenti accessori e dei contributi previdenziali ed assistenziali.

Se il compenso per il prestito di personale è superiore all' importo del costo sostenuto dal datore di lavoro, l'operazione è interamente soggetta a tributo (vedasi la risoluzione ministeriale n.411847 del 20/3/1981)

Nel caso ipotizzato, ove una sola dipendente ("centralinista") presta la propria attività a favore di più professionisti non associati, si rende estremamente difficoltoso, per non dire impossibile, determinare esattamente il costo di pertinenza di ciascuno dei detti soggetti.

L'addebito di un certo importo, a titolo di prestito di personale, in mancanza di una precisa determinazione del costo, può comportare, concretamente, il pericolo che venga eccepito, in base a calcoli diversi da quelli utilizzati dal contribuente, che l'addebito medesimo risulta superiore al costo rimborsabile e, perciò, che l'operazione è soggetta, per l'intero, all'Iva.

Al di là di questo problema, riteniamo che l'operazione ipotizzata – vale a dire la messa a disposizione della segretaria e del centralino – possa difficilmente essere considerata fra quelle di prestito o distacco di personale. Sembra, infatti, più fondato sostenere che si tratti di una prestazione "generica" avente come oggetto quello di mettere a disposizione una minima organizzazione di mezzi (telefono) e persone (centralinista) dietro corrispettivo forfetariamente determinato (o, se si preferisce, una "obbligazione di permettere" l'utilizzo della impiegata telefonista e del centralino). Si ritiene, dunque, che il corrispettivo concernente l'utilizzo del telefono e dell'impiegata centralinista debba essere addebitato con applicazione di Iva ordinaria. Ciò, peraltro, consentirebbe di superare le perplessità che potrebbero scaturire qualora l' operazione venisse configurata quale prestito di personale.

Dal punto di vista teorico potrebbe, altresì, ritenersi applicabile, in via analogica, il principio stabilito dalla richiamata circolare n.26/450434 del 12/5/1990, per cui il riparto del costo andrebbe operato senza Iva trattandosi di operazione esclusa dal tributo per il soggetto che procede al riparto. Si ritiene, però, l'assimilazione fra i costi sostenuti per l'acquisto di servizi utilizzati in comune e quello occorrente per la retribuzione del personale dipendente, pur esso utilizzato da più soggetti, non pare facilmente sostenibile, trattandosi di fattispecie molto diverse fra loro.

A tal fine, sarebbe opportuno che in fattura venisse indicata una dizione generica del tipo "prestazioni di segreteria (centralino, segreteria, ecc.)", con l'indicazione del corrispettivo pattuito e l'applicazione dell'Iva con aliquota ordinaria.

Rimborso di spese per servizi con Iva parzialmente indetraibile

Con la circolare n.58/E del 18/6/2001 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il trattamento fiscale ai fini Iva nell'ipotesi di servizi con Iva parzialmente detraibile, quali il sub-noleggio e il sub-*leasing* di automezzi, dettando una regola che può essere applicata anche ad altre operazioni (ad esempio, il riaddebito di spese telefoniche radiomobili).

Si ricorda che per effetto delle modifiche apportate all'art.19-*bis1* del decreto Iva, ad opera della Finanziaria 2008, la telefonia mobile dal 1/1/2008 non rappresenta più un'ipotesi di indetraibilità oggettiva bensì una situazione che sotto il profilo della detrazione deve essere valutata secondo il tradizionale criterio di inerenza. L'inerenza all'attività imprenditoriale o professionale, tuttavia, proprio

per la natura intrinseca del bene (telefono cellulare) che indubitabilmente si presta anche ad un uso privato, salvo rari casi può essere considerata "totale". Di norma, quindi, per l'acquisto e l'utilizzo del telefono cellulare, la percentuale di detrazione normalmente utilizzata è quella del 50%.
Nel caso di contratti di telefonia mobile stipulati da una società in nome proprio e per contro di altri soggetti (prassi assai diffusa nelle ipotesi di contratti stipulati da un gruppo societario) e riaddebitate alle singole imprese sulla base dei costi direttamente imputabili, sorgono problemi relativamente alla corretta imposizione ai fini Iva.
La risoluzione n.10/E del 28/1/2005 ha ribadito come "*la C.M. 18 giugno 2001, n.58/E, seppure con riferimento ad una fattispecie di cessione di beni, ha affermato il principio che, nelle ipotesi in cui è prevista una parziale oggettiva indetraibilità, l'intervento di intermediari "non può determinare un aggravio dell'imposta" dovuto alla circostanza che l'Iva indetraibile concorre, come componente di costo, alla determinazione della base imponibile del successivo trasferimento, "in base al principio di neutralità dell'Iva che deve essere garantito a prescindere dal numero di passaggi in cui si articola il processo di distribuzione"* (punto 5.2).
Sulla base di questa considerazione premessa la risoluzione citata, con riferimento al caso di spese di telefonia mobile sostenute da un consorzio e riaddebitate ai consorziati, ha precisato che al fine di evitare effetti cumulativi nella tassazione in contrasto con i principi informatori del tributo, il mandatario non deve sopportare l'onere della indetraibilità sull'acquisto dei servizi di telefonia mobile, ma sia legittimo il trasferimento esclusivamente in capo al mandante dei limiti posti dall'art.19-*bis1*, lett. g), del DPR n.633/72 (oggi non più tali sotto il profilo formale ma riconducibili, secondo inerenza, alla medesima percentuale del 50%).

Di conseguenza l'Agenzia Entrate ritiene legittimo il seguente comportamento:
- detrazione per intero dell'Iva relativa ai servizi di telefonia mobile acquistati per conto dei consorziati;
- riaddebito alle imprese mandanti del costo originario sostenuto, con lo stesso regime Iva applicato dal fornitore.
- limitazione alla detrazione al 50% solo da parte delle imprese mandanti.

Viene correttamente sottolineato dalle Entrate che tale soluzione pare giustificabile solo in presenza di una "oggettiva" ipotesi di indetraibilità e non anche in quei casi in cui la limitazione alla detrazione è limitata per condizione "soggettiva" propria del soggetto che procedere al riaddebito (ad esempio, nei casi di applicazione del pro-rata in caso di svolgimento di operazioni esenti).
Tale situazione costituisce infatti una limitazione soggettiva alla detrazione che non deve in alcun modo incidere nelle sopra citate procedure di riaddebito.

Riaddebito spese per fornitura di lavoro interinale
Una situazione particolare in tema di riaddebito ai fini Iva, è quella che avviene da parte di una società di fornitura di lavoro temporaneo nei confronti di un'impresa utilizzatrice, delle spese sostenute dai lavoratori temporanei e dei servizi erogati agli stessi.
In particolare, si fa riferimento ai rapporti tra imprese sorti in applicazione dell'art.1, co.1 della L. n.196/97, che disciplina il contratto di "*lavoro interinale*", intendendo per tale il contratto mediante il quale un'impresa (iscritta in apposito albo) mette a disposizione di un'impresa utilizzatrice, per un certo periodo di tempo, lavoratori da essa assunti.
L'impresa fornitrice è responsabile direttamente del pagamento delle retribuzioni e del versamento delle ritenute previdenziali ed erariali, che l'impresa utilizzatrice è obbligata a rimborsare ai sensi dell'art.1, co.5 lett. f) della citata L. n.196/97.
Allo scopo di rendere nulla l'incidenza sul costo sostenuto dall'impresa utilizzatrice, e, pertanto, di consentire un efficace utilizzo dello strumento disciplinato dalla norma in esame, l'art.26-*bis* della legge in commento (introdotto dall'art.7 della L. n.133/99) prevede che il "*rimborso degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere ai sensi dell'art.1, co.5, lett. f), all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima*

effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo" è escluso dalla base imponibile ai fini dell'Iva di cui all'art.13 del DPR n.633/72.
La *ratio* della norma è quella di evitare che venga assoggettata ad Iva la retribuzione del dipendente, che per sua natura è estranea alla sfera impositiva del tributo.
La norma recata dall'art.26-bis citato, tuttavia, lascia margini di dubbio circa la concreta applicabilità della stessa anche al riaddebito delle spese sostenute dai lavoratori nel compimento delle loro mansioni e del costo dei servizi erogati agli stessi, che l'impresa fornitrice effettua nei confronti dell'utilizzatrice.
Nel novero di tali oneri sono compresi i rimborsi "a piè di lista" di spese per le trasferte dei dipendenti (vitto, alloggio, trasporto, rimborsi chilometrici), nonché il costo del servizio di mensa.
Nel merito, si ritiene che la norma in parola vada interpretata nel senso di comprendere nel termine "oneri retributivi" anche le spese rimborsate ai lavoratori nell'espletamento delle mansioni che sono collegate direttamente alla prestazione lavorativa stessa.

Interpretata in tal modo, la norma consente di applicare il tributo al solo margine d'intermediazione effettivamente spettante all'impresa fornitrice per il servizio prestato, in coerenza con lo spirito della modifica apportata con l'introduzione dell'art.26-*bis* citato.

Non è condivisa dalle Entrate, invece, la tesi secondo cui dovrebbe applicarsi l'Iva sui costi relativi al personale che, per espressa previsione dell'art.11, co.2 del D.Lgs. n.446/97 istitutivo dell'Irap, pur classificabili tra gli oneri del personale sono deducibili ai fini del tributo regionale. Tale deducibilità dovrebbe far dedurre – secondo tale tesi – che gli oneri in parola non costituiscano costi per il personale. A parere delle Entrate il riferimento alla norma che disciplina l'imposta regionale sulle attività produttive non è conferente, atteso che quest'ultima è una norma speciale non applicabile per analogia. Inoltre, come sopra evidenziato, diverse sono le finalità di quest'ultima rispetto a quella contenuta nell'art.26-*bis* della L. n.196/97.
In definitiva, quindi:

tutti gli oneri sostenuti dall'impresa fornitrice per il personale direttamente afferenti la prestazione lavorativa e classificabili sotto la voce "Costi per il personale dipendente" non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva di cui all'art.13 del DPR n.633/72.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Occhio alle scadenze

Circolare n° .....

Ai gentili Clienti
Loro sedi

Oggetto: PRINCIPALI SCADENZE DAL 15 NOVEMBRE AL 15 DICEMBRE 2011

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 15 novembre al 15 dicembre 2011, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 del D.L. n.70/11.
In primo piano vengono illustrate le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

SCADENZE PARTICOLARI	
29 novembre	▪ **Comunicazione Pec** Per le imprese in forma societaria già costituite alla data del 29 novembre 2008, scade oggi il termine per la comunicazione al registro delle imprese del proprio indirizzo di posta elettronica certificata.
30 novembre	▪ **Liti fiscali pendenti** Ai fini della definizione delle liti fiscali pendenti alla data del 1° maggio 2011 di valore non superiore a € 20.000, scade oggi il termine per il versamento delle somme dovute e determinate ai sensi dell'art.16, L. n.289/02. ▪ **Riallineamento valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali** In relazione alla facoltà di riallineare i valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali, scade oggi il termine per il versamento, in unica soluzione, dell'imposta sostitutiva dovuta con riferimento alle operazioni effettuate in periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 1° gennaio 2011.

SCADENZE FISSE	
15 novembre	▪ **Registrazioni contabili** Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad € 300,00.

	▪ **Fatturazione differita** Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente. ▪ **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche** Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.
16 novembre	▪ **Versamenti Iva mensili** Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di ottobre (codice tributo 6010). I contribuenti Iva mensili **che hanno affidato a terzi la contabilità** (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente. ▪ **Versamenti Iva trimestrali** I contribuenti Iva trimestrali devono versare entro oggi l'imposta relativa al III trimestre 2011, maggiorata dell'1%, utilizzando il modello F24 con indicazione del codice tributo 6033. ▪ **Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale** Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2010, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale, devono versare la nona rata (cod. 6099), maggiorando gli importi da versare degli interessi (cod. 1668). ▪ **Dichiarazioni d'intento** Scade oggi l'invio telematico della comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute nel mese di ottobre. ▪ **Versamento dei contributi Inps** Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di ottobre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione. ▪ **Versamento dei contributi Inps artigiani e commercianti** Scade il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti da artigiani e commercianti relativamente alla terza rata del contributo sul minimale di reddito per l'anno 2011. ▪ **Versamento delle ritenute alla fonte** Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef, sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente, sui redditi di lavoro autonomo, sulle provvigioni, sui redditi di capitale, sui redditi diversi, sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia, sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

16 novembre

- **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

- **Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio che versano senza maggiorazione**

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, che versano senza maggiorazione, effettuano il versamento, della sesta rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione effettuano il versamento della sesta rata dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

- **Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio che versano con maggiorazione**

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, effettuano il versamento, della quinta rata con maggiorazione dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione effettuano il versamento della quinta rata, con maggiorazione, dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

- **Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio che versano senza maggiorazione**

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio per le particolari esigenze previste dall'art.2364 cc, effettuano il versamento della quinta rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi tali soggetti effettuano il versamento della quinta rata dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

- **Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio che versano con maggiorazione**

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio per le particolari esigenze previste dall'art.2364 cc, che versano con maggiorazione, effettuano il versamento della quarta rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi tali soggetti effettuano il versamento della quarta rata dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

- **Società semplici, società di persone e soggetti equiparati che versano senza maggiorazione**

Entro oggi deve essere effettuato il versamento della sesta rata delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione dovuti a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011.

16 novembre	▪ **Società semplici, società di persone e soggetti equiparati che versano con maggiorazione** Entro oggi deve essere effettuato il versamento, con maggiorazione, della quinta rata delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione dovute a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. ▪ **Persone fisiche titolari di partita Iva** Entro oggi deve essere effettuato il versamento della sesta rata delle imposte, Irpef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute, senza maggiorazione, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011, delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione, compresa la rateazione dell'acconto per l'opzione da cedolare secca. Sempre oggi scade per tali soggetti il versamento della quinta rata nel caso di applicazione della maggiorazione. ▪ **Ravvedimento versamenti entro 30 giorni** Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 17 ottobre.
21 novembre	▪ **Presentazione dichiarazione periodica Conai** Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di ottobre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile. **Omessa presentazione modello 770/2011** Scade oggi il termine per regolarizzare, attraverso l'istituto del ravvedimento operoso, l'omessa presentazione, entro i termini previsti, della dichiarazione modello 770/2011 (Semplificato e Ordinario). Per la suddetta regolarizzazione è necessario effettuare, inoltre, il versamento della sanzione ridotta pari a 21 euro.
25 novembre	▪ **Presentazione elenchi Intrastat mensili** Scade oggi il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.
30 novembre	▪ **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione** Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1/11/2011. ▪ **Persone fisiche non titolari di partita Iva** Entro oggi deve essere effettuato il versamento della settima rata delle imposte dovute, senza maggiorazione, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011, compresa la rateazione dell'acconto per l'opzione da cedolare secca. Sempre oggi scade per tali soggetti il versamento della sesta rata nel caso di applicazione della maggiorazione.

30 novembre

- **Seconda od unica rata acconto imposte per l'anno 2011**

Scade oggi il termine ultimo per effettuare il versamento della seconda od unica rata di acconto per l'anno 2011 ai fini Irpef (codice tributo 4034) ed Irap (codice tributo 3813) da parte dei contribuenti soggetti persone fisiche, società di persone, società semplici e soggetti equiparati. La scadenza riguarda anche le società di capitale aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare che devono effettuare il versamento della seconda o unica rata di acconto Ires (codice tributo 2002) ed Irap (codice tributo 3813). Sempre oggi scade il termine per il versamento della seconda od unica rata di acconto dovuto per l'anno 2011 per avvalersi della "cedolare secca".

- **Contribuenti "minimi"**

Per coloro che si avvalgono del regime dei c.d. "contribuenti minimi" scade oggi il termine per il versamento della 2° o unica rata di acconto dell'imposta sostitutiva.

- **Seconda rata acconto per l'anno 2011 contributi IVS artigiani e commercianti**

È oggi il termine per effettuare il versamento della seconda rata di acconto per l'anno 2011 dei contributi Ivs sul reddito eccedente il minimale da parte di artigiani e commercianti sulla base del reddito indicato in Unico 2011.

- **Seconda rata acconto per l'anno 2011 contributi soggetti iscritti alla gestione separata Inps**

È oggi il termine per effettuare il versamento della seconda rata di acconto per l'anno 2011 dei contributi Inps dovuti dai soggetti iscritti alla gestione separata Inps che hanno presentato il modello Unico 2011.

- **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di ottobre.

- **Comunicazione *Black list***

Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei Paesi c.d. "*black-list*" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettate nel mese precedente, per i contribuenti tenuti a questo adempimento con cadenza mensile.

- **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di ottobre.

- **Registrazioni contabili**

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad € 300,00.

15 dicembre	▪ **Registrazioni contabili** Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad € 300,00. ▪ **Fatturazione differita** Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente. ▪ **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche** Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference S.p.a.

DIRETTORE RESPONSABILE
Gian Paolo Ranocchi

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento

SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA
Via E. Fermi, 11/a – 37135 Verona

REDAZIONE
Per informazioni su contributi, articoli e argomenti trattati e-mail:
circolari@euroconference.it

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc..
Tel. 045/8201828 fax 045/502430
e-mail: info@euroconference.it

ABBONAMENTO ANNUALE 2011
Euro 160 Iva esclusa

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it

STAMPA
Pubblicazione diffusa per e-mail

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1449 del 29 giugno 2001

ISSN: 2039-9650