



TeamSystem Review

n. 218

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione fiscale

POLYEDRO®

La migliore tecnologia, da qualunque lato la guardi

Dall'esperienza e dalla ricerca TeamSystem nasce **POLYEDRO, la tecnologia esclusiva che d'ora in poi troverai in ogni singolo modulo del sistema di gestione**, dalla contabilità all'archiviazione digitale, dalla gestione del personale a quella del magazzino.

La nuova piattaforma web nativa ha dato vita ad un'offerta innovativa per Professionisti e Aziende.

LYNFA e ALYANTE, due prodotti di ultima generazione: un'evoluzione naturale che migliora la flessibilità e semplicità di utilizzo di ogni applicazione, consentendo di lavorare in mobilità su smartphone, tablet e notebook: così puoi fare tutto in meno tempo e ovunque vuoi.

Un nuovo ambiente, nuovi strumenti, un nuovo modo di lavorare. Con l'affidabilità e la solidità di sempre.

Grazie alla tecnologia innovativa di POLYEDRO, TeamSystem si conferma leader in Italia e punto di riferimento nel settore dei software gestionali.

Sei caratteristiche fanno di POLYEDRO una tecnologia solida, ma molto flessibile:

- 1. USER EXPERIENCE:** è così semplice che ti sembra di usarlo da sempre.
- 2. MOBILITÀ:** usa le applicazioni via Web e mobile, dove e quando ne hai bisogno.
- 3. PRODUTTIVITÀ:** strumenti per organizzare il lavoro, collaborare e risparmiare tempo.
- 4. MODULARITÀ:** un set di applicazioni che crescono con te, affidabili e integrate.
- 5. WORKFLOW:** lo strumento che ti guida e fa scorrere meglio il tuo lavoro.
- 6. CLOUD:** riduce costi e rischi di gestione.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Osservatorio di prassi

I chiarimenti degli incontri con la stampa specializzata **2**

Schede operative

L'utilizzo delle ritenute eccedenti da parte degli studi associati **11**

Rideterminazione valore terreni e partecipazioni: riapertura con rincaro **18**

Split payment: il nuovo meccanismo di assolvimento dell'Iva per le operazioni verso le Amministrazioni pubbliche **25**

Scadenzario

Scadenze del mese di marzo **27**

I chiarimenti degli incontri con la stampa specializzata

Di seguito si riportano in forma tabellare i chiarimenti offerti dall'Agenzia delle Entrate in occasione dei consueti incontri con la stampa specializzata.

Nei prossimi numeri verranno approfondite le tematiche più interessanti.

ACCERTAMENTO		
Ravvedimento operoso	Riguardo le violazioni già contestate in un pvc, non ancora inserite in un avviso di accertamento, come distinguere i rilievi a cui si intende prestare acquiescenza rispetto a quelli per i quali non si accetta la contestazione?	Sono mutati i presupposti per accedere al ravvedimento operoso, ma sono rimaste immutate la natura e le finalità dell'istituto, che rimane un atto di regolarizzazione spontanea e non diventa un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel pvc. Pertanto, sono sanabili le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente normativa anche laddove sia stato consegnato un pvc, purché non sussistano notifiche di atti di liquidazione e di accertamento (inclusi gli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n.600/73 e 54-bis d.P.R. n.633/72). Il contribuente dovrà quindi comunicare agli Uffici i distinti rilievi per i quali intende prestare acquiescenza.
	È confermato l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche e quelle consequenziali, con riguardo alla definizione delle violazioni già constatate?	La nuova normativa potenzia l'istituto del ravvedimento operoso ma non ne modifica l'assetto generale. Pertanto risulta confermato l'orientamento della Circolare n.180/E/98 e della Circolare n.192/E/98, che prevedono l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche (ad esempio, omessa fatturazione) e quelle consequenziali (quali omesso versamento o infedele dichiarazione).
	Per computare il termine di regolarizzazione, la diversificazione delle due soglie temporali (termine fisso e termine mobile) è correlata alla distinzione tra "tributi periodici" e "tributi istantanei", oppure ci si deve basare su altri criteri?	L'articolo 13 D.Lgs n.472/97 prevede due soglie temporali: - il "termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione"; "un anno dall'omissione o dall'errore". La diversificazione (Circolare n.180/E/98) si ritiene pertanto valida anche ai fini delle nuove previsioni, in quanto collegata alla distinzione tra: "tributi periodici" legati a un obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente, (quali imposte sui redditi, Iva) e "tributi istantanei", per i quali non si configura un obbligo dichiarativo (quali imposta di registro o sulle successioni) A tal proposito, devono ritenersi attuali anche gli specifici chiarimenti resi con la Circolare n.41/E/05 e la Circolare n.2/E/11, in ordine a talune violazioni in materia di Iva.
	Le nuove regole si applicano anche alle violazioni già constatate alla data dell'1.1.15 (ad esempio con emissione del Pvc), ma non ancora interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento?	Le nuove regole trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che siano già state constatate dall'Ufficio alla data dell'1.01.15, ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

Ravvedimento operoso	Gli avvisi bonari (controlli automatizzati e controlli formali) precludono il ravvedimento solo sulle violazioni rilevabili con queste procedure, oppure anche con altre violazioni (ad esempio, omessa fatturazione)?	I chiarimenti resi con la <u>Circolare n.18/E/11</u> trovano applicazione anche con riferimento al nuovo ravvedimento operoso. Pertanto, la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle sole irregolarità riscontrabili nell'ambito dei citati controlli, mentre rimane possibile avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non siano state contestate mediante tali procedure.
	Anche se non menzionate espressamente, sono cause ostative del nuovo ravvedimento gli avvisi di recupero di crediti di imposta e irrogazione di sanzioni?	Si ritiene che gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate, si debbano ritenere cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria.
Reddito-metro	La prova dell'incremento patrimoniale con i risparmi accumulati negli anni precedenti, senza aver fatto ricorso né a istituti di credito né a prestiti dei familiari, può essere fornita mediante la documentazione che conferma che, negli anni antecedenti l'acquisto, sono state accantonate le somme utili per tale spesa?	La Circolare n.24/E/14 precisa che, in sede di contraddittorio, il contribuente può sempre fornire la prova della formazione della provvista in anni precedenti ovvero della sua effettiva disponibilità. Se si è costituita nelle annualità precedenti, la provvista non rileva ai fini della determinazione sintetica nell'anno d'imposta oggetto del controllo. Ovviamente questo non esclude la possibilità per l'Agenzia di attivare, per le annualità precedenti in cui si è formata la provvista, autonomi controlli avvalendosi dello strumento accertativo più idoneo, di tipo analitico, induttivo o sintetico.

ADEMPIMENTI

Lettere e dichiarazioni d'intento	Quali sono "le operazioni straordinarie" del nuovo modello di dichiarazione d'intento?	Nel nuovo modello (casella 6, rigo A2) devono essere evidenziate tutte quelle operazioni che possono determinare un trasferimento di <i>plafond</i> tra i soggetti interessati ad un'operazione straordinaria (Provvedimento del 12.12.14).
	E' confermato che per le dichiarazioni d'intento: • spedite ai fornitori prima dell'11 febbraio 2015; • con le vecchie modalità; • che non esplicano effetti dopo tale data, non sussiste: • il (nuovo) obbligo di trasmissione all'Agenzia delle Entrate da parte del dichiarante; • il (vecchio) obbligo di comunicare i dati all'Agenzia delle Entrate da parte del fornitore?	Se l'esportatore ha inviato al proprio fornitore la dichiarazione d'intento secondo le vecchie regole esclusivamente in relazione a operazioni da effettuarsi tra il 1.1.15 e l'11.2.15 (Circolare n.31/E/2014): l'esportatore avrà correttamente adempiuto l'obbligo mediante l'invio della dichiarazione al fornitore; il fornitore non è tenuto a trasmettere tale dichiarazione all'Agenzia delle entrate, salvo l'obbligo di conservazione della dichiarazione ricevuta ai fini del controllo da parte dell'Amministrazione. Infatti, per tali operazioni il termine per trasmettere la dichiarazione d'intento ricevuta secondo la precedente disciplina scadrebbe successivamente all'entrata in vigore delle nuove regole (12.2.15).

Comunicazioni black list	Il nuovo limite di 10.000 euro, va riferito a tutte le controparti situate in tutti i Paesi?	Secondo quanto già chiarito con la Circolare n.31/E/14, l'importo complessivo annuale è da riferirsi al complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. <i>black list</i> .
Comunicazioni black list	Per le operazioni 2014, nella determinazione della soglia di 10.000 euro ai fini dell'esonero dall'invio della comunicazione, si deve tenere conto anche delle operazioni già comunicate in base alla disciplina anteriore, oppure tali operazioni devono essere incluse nella comunicazione?	Si trova risposta al quesito già in quanto precisato dalla Circolare n.31/E/14: - le nuove norme si applicano alle operazioni poste in essere nell'anno solare in corso alla data di entrata in vigore del decreto; - i contribuenti possono continuare a effettuare le comunicazioni mensili e trimestrali secondo le regole previgenti fino alla fine del 2014; - tali comunicazioni saranno ritenute pienamente valide secondo le nuove modalità.

DICHIARAZIONI		
Dichiarazione Precompilata	Se il contribuente conferma integralmente il dato contenuto nell'ulteriore prospetto che gli viene inviato con le informazioni incomplete in possesso dell'Agenzia delle Entrate (anche se non sono risultano inserite direttamente nella dichiarazione precompilata): - la dichiarazione si considera "accettata senza modifiche"; - scatta l'esimente sul controllo formale?	Se l'onere è stato inserito dall'Agenzia delle Entrate nel prospetto separato, anche se il contribuente riporta tale dato in dichiarazione, la stessa non può essere considerata "accettata senza modifiche" e, pertanto, non opera l'esclusione dal controllo formale. L'esclusione, infatti, opera esclusivamente sugli oneri indicati nella dichiarazione precompilata (per il 2015, interessi passivi sui mutui, premi assicurativi e contributi previdenziali).
	Se la dichiarazione viene presentata tramite un Caf o un intermediario abilitato, eventuali imposte, sanzioni e interessi, derivanti dal controllo della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto a detrazioni e deduzioni, saranno a carico del contribuente?	La verifica della sussistenza delle condizioni soggettive per usufruire delle detrazioni o deduzioni è sempre effettuata nei confronti dei contribuenti, cui, pertanto, saranno comunque richiesti l'imposta, la sanzione e i relativi interessi.
Certificazione unica	In caso di errore o omissione nell'invio, è possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso? Eventualmente, con quale modalità?	I sostituti d'imposta possono correggere eventuali errori, senza incorrere nelle sanzioni previste, trasmettendo una nuova certificazione corretta, entro i cinque giorni successivi alla scadenza prevista (7 marzo). Non è prevista la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento.

Dichiarazione Precompilata	In che modo e con quali finalità saranno utilizzati i dati su premi assicurativi, mutui e contributi previdenziali raccolti per la dichiarazione precompilata ma utilizzati anche per valutare la capacità contributiva del contribuente? Saranno previsti dei filtri per la pulizia di eventuali incongruenze nei dati?	Le informazioni trasmesse continuano a essere utilizzate, insieme alle altre in possesso dell'Agenzia, per l'analisi del rischio di evasione, al fine di concentrare i controlli sulle situazioni che presentano evidenti anomalie. La comunicazione dei dati relativi ai premi assicurativi, agli interessi passivi e ai contributi previdenziali prevede un ciclo di controllo di qualità mediante l'utilizzo di appositi filtri relativi, ad esempio, al controllo formale del codice fiscale e all'individuazione di importi incongruenti. Ulteriori filtri sono inseriti al momento dell'accoglienza dei dati trasmessi in Anagrafe. Le eventuali anomalie vengono segnalate al soggetto che ha trasmesso i dati, per le necessarie correzioni.
-----------------------------------	--	--

IRAP		
Irap	Il nuovo credito di imposta del 10% concorre, in tutto o in parte, alla formazione del reddito? Per le imprese, il provento rilevato a Conto economico costituisce sopravvenienza attiva interamente imponibile, o tassabile solo in parte, a seguito della limitata deducibilità dell'Irap a cui si riferisce?	Il credito d'imposta non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito dagli artt. 53 e 54 Tuir. Per le imprese, il provento costituisce una sopravvenienza attiva che concorre integralmente alla formazione del reddito (art. 88 Tuir).

IRPEF		
Nuovo regime forfetario	Si possono escludere i beni immateriali dal valore dei beni strumentali da considerare ai fini dell'accesso al nuovo regime?	Per quanto concerne i beni immateriali, i chiarimenti forniti con la Circolare n.7/E/08, relativa al regime dei minimi, trovano applicazione anche in riferimento al regime forfetario. Tale documento ha chiarito che la nozione di strumentalità induce a ritenere che non rilevino taluni costi riferibili ad attività immateriali (avviamento o altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività), che non si caratterizzano per il loro concreto utilizzo nell'ambito.
	Si può escludere l'Iva indebitabile, afferente i beni acquistati, dal calcolo del valore dei beni strumentali	Come già chiarito dalla Circolare n.7/E/08, con riferimento al regime dei minimi, sia in fase di accesso al regime forfetario che durante la sua applicazione, il rispetto del limite degli acquisti di beni strumentali va verificato con riferimento al costo sostenuto al netto dell'Iva aggiunto, anche se non è stato esercitato il diritto di detrazione.
	Rientrano nel calcolo del limite massimo di ricavi le cessioni all'esportazione con Città del Vaticano e San Marino?	La Legge di Stabilità 2015 prevede che non concorrano all'individuazione del limite dei ricavi esclusivamente i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore e ai parametri (art.1, co.54). Ogni altro ricavo o compenso concorre alla formazione delle soglie di accesso.

Nuovo regime forfetario	Come si determina l'ammontare dei ricavi conseguito nell'anno precedente (da assumere in base al criterio di competenza), se un artigiano o un commerciante, che intende aderire al nuovo regime, nel 2014 ha applicato il regime dei minimi (art.27 D.L. n.98/11) con relativo criterio di cassa?	L'ammontare dei ricavi dell'anno precedente deve essere individuato con riferimento al regime utilizzato in tale periodo. Pertanto la verifica dei ricavi sarà effettuata: - dai soggetti che hanno applicato il regime ordinario, ovvero delle imprese minori, secondo il criterio della competenza; - dai soggetti che hanno applicato il regime fiscale di vantaggio, con il criterio di cassa.
--------------------------------	--	--

IVA		
Rimborsi Iva	Anche i neo-lavoratori autonomi devono presentare la garanzia per rimborsi superiori a 15.000 euro prevista per le imprese neo-costituite?	È necessaria la garanzia per i rimborsi richiesti da soggetti passivi che esercitano una attività di impresa da meno di due anni. La norma (art.38-bis, co.4, lett. a) fa espresso riferimento all'attività di impresa, quindi l'obbligo non si estende ai soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo.
	Per modificare una richiesta di rimborso, è superata la previsione del termine di un anno per la presentazione della dichiarazione integrativa?	I termini per modificare la richiesta di rimborso sono di due tipi, legati a fattispecie e <i>ratio</i> diverse: - per revocare una precedente richiesta di rimborso al fine di utilizzare l'Iva (totalmente o parzialmente) in detrazione o compensazione (Circolare n. 25/E/12) si può presentare dichiarazione integrativa, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; - per chiedere un rimborso più alto rispetto a quello chiesto originariamente (Circolare n.32/E/14 e Circolare n.1/E/10) si può presentare dichiarazione integrativa (se occorre, con visto) entro 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione; - per apporre il visto assente nella dichiarazione originaria, si può presentare dichiarazione integrativa anche oltre il termine di 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione. Restano, pertanto, validi i termini che disciplinano le differenti ipotesi, ovviamente da coordinare con i mutati presupposti di prestazione delle garanzie.
	Come si computa il periodo di due anni per i rimborsi annuali e infrannuali?	Il termine temporale è riferito ai due anni antecedenti la data di richiesta del rimborso annuale o trimestrale, da verificare tenendo conto che l'effettivo svolgimento dell'attività ha inizio con la prima operazione effettuata (non con la sola apertura della partita Iva).

	Si può chiedere e ottenere la restituzione delle garanzie per i rimborsi richiesti prima del 13 dicembre 2014 ma non ancora erogati?	La Circolare n.32/E/14 precisa che per i rimborsi in corso di esecuzione che al 13 dicembre 2014 risultano: - già erogati: la garanzia non può essere restituita; - non ancora erogati: la garanzia non è dovuta (se sussistono i presupposti ex art. 38-bis) d.P.R. n.633/72. Se la garanzia è stata già richiesta, non c'è obbligo di presentarla. Pertanto il contribuente può richiedere la restituzione della garanzia già presentata se il rimborso al 13 dicembre 2014 non è ancora stato erogato.
Split payment	Le operazioni soggette a regimi speciali Iva che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura possono ritenersi escluse dal meccanismo dello <i>split payment</i> ?	Pur in mancanza di espressa previsione normativa, il meccanismo non trova applicazione in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie quali quelle relative al regime del margine, agenzie di viaggio e regime di franchigia delle piccole imprese.
	Nel caso in cui l'ente pubblico (soggetto passivo) riceva una fattura con Iva inferiore a quella dovuta, è corretto che l'imposta regolarizzata sia corrisposta distintamente, con le modalità previste per tale regolarizzazione?	Nell'ipotesi in cui le Pubbliche Amministrazioni ricevano una fattura indicante l'Iva in misura inferiore a quella dovuta, per acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio di imprese, arti o professioni, l'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura (art.6, co.8 D.Lgs. n.471/97).
	Le prestazioni di servizi "assoggettati e a ritenuta a titolo di acconto" sono escluse dall'applicazione della norma?	Il nuovo art. 17-ter d.P.R. n.633/72, con l'espressione "a titolo d'imposta sul reddito", ai fini della non applicazione della norma, fa riferimento anche alle ritenute a titolo di acconto.
Inversione contabile per il settore energetico	I certificati verdi, i titoli di efficienza energetica (c.d. certificati bianchi) e le garanzie di origine rientrano tra i certificati relativi al gas e all'energia elettrica, ora soggetti al <i>reverse charge</i> ?	Tali titoli risultano strettamente collegati al settore dell'energia elettrica e del gas e, pertanto, si ritiene siano ricompresi tra i "certificati relativi al gas e all'energia elettrica".
Marina resort	I servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per il pernottamento dei turisti a bordo delle proprie unità da diporto scontano Iva al 10%?	Fino al 31 dicembre 2015, l'aliquota ridotta al 10% (n. 120, Tabella A, parte III, Decreto Iva "prestazioni di alloggio in strutture ricettive") è applicabile alle prestazioni di servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per la sosta e il pernottamento dei turisti a bordo delle proprie unità da diporto, con esclusione dei servizi resi nell'ambito di contratti annuali per lo stazionamento dell'imbarcazione (art. 32 D.L. n.133/14).

REDDITO D'IMPRESA		
Società in perdita sistemica	È corretto affermare che la nuova disciplina delle società in perdita sistemica opera dal sesto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ovvero dal settimo anno di attività?	Il periodo di osservazione ai fini dell'applicazione della disciplina è stato esteso da tre a cinque periodi d'imposta. Pertanto, per i soggetti (periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) costituiti da meno di 6 anni, la disciplina sulle società in perdita sistemica non trova applicazione per mancanza del relativo presupposto. Il primo periodo d'imposta astrattamente utile sarà il settimo anno dalla costituzione.
	Le modifiche apportate al periodo di osservazione quinquennale delle perdite reiterate possono essere applicate ai periodi 2012 e 2013?	Le modifiche si applicano dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n.175/14. Pertanto, il periodo d'osservazione quinquennale (2009-2010-2011-2012-2013) assumerà rilevanza esclusivamente a decorrere dal 2014 (Circolare n.31/E/14). Per i periodi d'imposta 2012 e 2013 resta in vigore il periodo triennale (rispettivamente, 2009-2010-2011 e 2010-2011-2012).
Enti non commerciali	Le spese di sponsorizzazione previste in contratti in essere ma sottoscritti prima del 13 dicembre 2014 rientrano nella nuova disciplina?	La nuova regola si applica alle prestazioni di sponsorizzazione effettuate a partire dal 13 dicembre 2014 anche se relative a contratti stipulati in data precedente. Per individuare il momento di effettuazione delle prestazioni rileva il momento del pagamento del corrispettivo o, se anteriore, quello di fatturazione delle prestazioni (art.6 d.P.R. n.633/72) a prescindere dalla data di sottoscrizione dei contratti.
	L'esclusione da tassazione della quota del 22,26% degli utili percepiti è applicabile "esclusivamente" ai dividendi percepiti per le partecipazioni possedute nell'ambito delle "attività istituzionali"?	Alla luce dell'intento del Legislatore di eliminare le prevalenti regole di esenzione, si deve ritenere che la riduzione dal 95% al 22,26% della quota dei dividendi non assoggettati a tassazione sia riferibile a "tutti" gli utili percepiti dagli enti non commerciali dall'1 gennaio 2014, anche se prodotti nell'esercizio di impresa.
Società estinte	Nella fase liquidativa non si deve tenere conto di alcuna graduazione nel pagamento dei debiti. I liquidatori, per non incorrere nelle nuove previsioni di responsabilità, possono tener conto di quanto previsto dall'art. 2777 cod.civ.?	I liquidatori rispondono in proprio delle imposte della società se non provano: • di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci; e • di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. In assenza di specifici richiami nella norma, è possibile far riferimento alle disposizioni civilistiche in materia.
Operazioni straordinarie	Le società di persone interessate da operazioni straordinarie, ai fini dell'individuazione del termine di versamento del 16 del mese successivo a quello di "scadenza del termine di presentazione della dichiarazione", devono considerare il mese in cui presentano effettivamente il modello, se anteriore a quello di Legge?	Il termine per l'effettuazione del versamento è il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza prescritto dalla legge. Non è rilevante, pertanto, il mese in cui la società presenta effettivamente la dichiarazione, se è anteriore a quello di legge.

Operazioni straordinarie	Il reinvestimento richiesto per usufruire della detassazione al 90% delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali riguarda: • l'intero ammontare del corrispettivo della cessione, oppure • il solo importo della plusvalenza determinato ex art.86 Tuir?	Come si evince dal tenore letterale della norma, il reinvestimento deve riguardare almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione, e non dell'importo della plusvalenza.
---------------------------------	--	---

VOLUNTARY DISCLOSURE

Voluntary disclosure	Qual è l'orientamento dell'Agenzia sull'applicabilità del raddoppio dei termini di accertamento solamente a decorrere dal 2009 (entrata in vigore dell'art. 12, D.L. n.78/09), sostenuta dalla dottrina e da parte della giurisprudenza?	È prassi consolidata dell'Agenzia considerare quali norme di natura procedimentale: • la presunzione di reddito (art.12, co.2); • il raddoppio dei termini (art.12, co.2-bis). Pertanto, esse sono applicabili a tutti gli anni d'imposta in relazione ai quali i termini per l'accertamento ordinario (art. 43, co.1 e 2, d.P.R n.600/73 e art.57, co.1 e 2, d.P.R. n.633/72) non fossero scaduti al momento di entrata in vigore del D.L. n. 78/09.
	E' corretto ritenere che per le annualità ante Legge europea n. 97/13, dal punto di vista soggettivo ed oggettivo, valgano le regole sul monitoraggio pro tempore vigenti e che quindi non siano da applicare le novità previste da tale legge (il concetto di "titolare effettivo", effetto de-moltiplicativo, applicazione del principio "look through") per le annualità, anteriori al 2012, che sono oggetto di regolarizzazione attraverso la "disclosure"?	Per l'individuazione dell'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione del monitoraggio fiscale ex D.L. n.167/90, si rimanda al principio generale di applicazione della disciplina vigente <i>ratione temporis</i>. Relativamente al richiamato concetto di "titolare effettivo", i predetti soggetti che hanno commesso le violazioni agli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale che sono in vigore a partire dal periodo d'imposta 2013, possono avvalersi della procedura di collaborazione volontaria in parola.
	I "soggetti collegati" da indicare nel modello sono i soli soggetti che presentano la domanda insieme al richiedente, oppure anche i soggetti collegati, ma comunque terzi rispetto alla procedura (quali soci e la loro società)?	I "soggetti collegati" da indicare sono tutti coloro che hanno una "posizione rilevante" ai fini della normativa sul monitoraggio. Poiché ciascun richiedente può presentare l'istanza di adesione alla procedura per la propria posizione e potrebbe non essere a conoscenza dell'avvio della medesima procedura da parte di soggetti collegati per la medesima violazione, i soggetti "collegati" da indicare nel modello, sono necessariamente "soggetti terzi" rispetto alla procedura attivata. Nel rispetto dell'autonomia delle singole procedure, nell'istanza presentata da un certo richiedente saranno indicati: • i soggetti collegati alle attività finanziarie o patrimoniali estere oggetto di emersione;

Voluntary disclosure		i soggetti che, pur non presentando collegamenti con le attività estere, sono collegati al richiedente in relazione ai redditi che formano oggetto di emersione.
	Se eventuali avvisi di accertamento, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria, sono stati definiti prima della presentazione della domanda, è possibile aderire alla procedura?	La definizione dell'avviso di accertamento sana le violazioni in esso contestate. Pertanto il contribuente accertato potrà aderire alla procedura, se con la definizione si rimuove l'esistenza della causa ostativa.
	Per l'omessa dichiarazione di redditi di attività finanziarie detenute in un Paese <i>black list</i> dal 2006, i periodi d'imposta accertabili sono solo il 2010 e seguenti, oppure anche quelli dal 2006 al 2009? Raddoppiano anche: - le sanzioni per infedele dichiarazione; - i termini per le violazioni relative al quadro RW?	Laddove non ricorrano le condizioni di non applicabilità del raddoppio dei termini (art. 5-<i>quater</i> D.L. n.167/90), continuerà ad applicarsi il raddoppio dei termini per: - l'attività di accertamento; - la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale. Per le violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della norma sarà operativo anche il raddoppio delle sanzioni.

L'utilizzo delle ritenute eccedenti da parte degli studi associati

Tra i vari aspetti da valutare all'inizio del periodo d'imposta vi è certamente la verifica dei crediti d'imposta spendibili in compensazione: dal 1° gennaio diventano infatti utilizzabili i crediti d'imposta che scaturiranno dalle dichiarazioni che saranno inviate nel corso del 2015 relative al periodo d'imposta 2014. Da qualche anno a questa parte si presenta la possibilità di utilizzare le ritenute restituite agli studi associati (o società) dagli associati (o soci): si tratta di temi che soprattutto nell'ambito professionale assumono importanza primaria, visto il ruolo che ormai riveste la gestione finanziaria in tutte le realtà, comprese appunto quelle professionali. Dal 1° gennaio (anche se poi l'effettivo utilizzo sarà probabilmente a partire dalla classica scadenza di metà mese) sono divenuti utilizzabili i crediti d'imposta che scaturiranno dalle dichiarazioni inviate nel corso del 2015: vanno comunque rispettati determinati adempimenti, alcuni dei quali prodromici all'utilizzo in compensazione delle ritenute. Sul tema si segnala il problema dell'apposizione del visto di conformità, aspetto che dallo scorso anno va tenuto in debita considerazione e per il quale i chiarimenti sono arrivati solo lo scorso settembre con la Circolare 28/E/14.

Il problema finanziario degli studi associati e l'apertura interpretativa della Circolare n.56/E/09

Uno dei tradizionali problemi che ha sempre caratterizzato la gestione finanziaria degli studi associati era quello relativo alle ritenute: queste vengono subite dall'associazione professionale e, al termine del periodo d'imposta, imputate agli associati in proporzione alla quota che questi hanno nella partecipazione agli utili prodotti. Visto che le ritenute vengono subite sull'ammontare dei compensi percepiti, quando lo studio associato presenta un minimo di organizzazione (e quindi costi sostenuti), non è affatto raro che le ritenute totalizzate siano ben superiori all'Irpef dovuta dagli associati.

Quando l'attività viene svolta dal professionista in forma individuale, questo ha modo di spendere il credito Irpef derivante dalla mole di ritenute subite compensando i debiti tributari che scaturiscono dall'attività (ad esempio Iva, Irap, ritenute e contributi dovuti in relazione al personale dipendente etc), mentre se l'attività viene svolta in forma associata, detti crediti Irpef maturati dagli associati in passato erano di fatto "immobilizzati" in capo alle posizioni individuali, trovandosi nella paradossale situazione di avere le posizioni degli associati a credito (normalmente procedendo alla richiesta di rimborso se questi non hanno singolarmente altri crediti) e dover versare i debiti presenti in capo all'associazione.

Tale situazione è stata risolta, come detto, dalla Circolare n. 56/E/09, che ha consentito (con una vera e propria deroga al dettato normativo dell'art.22 Tuir che letteralmente ne impone l'imputazione all'associato) di riattribuire all'associazione professionale le ritenute che gli associati non sono in grado di assorbire: l'associazione può già da inizio anno (più probabilmente dai versamenti in scadenza il prossimo 16 gennaio) eseguire i propri versamenti non tanto con utilizzo di denaro, ma piuttosto opponendo i citati crediti in compensazione.

La medesima possibilità è consentita comunque anche alle società di persone trasparenti, ad esempio il caso di società di agenti, ma dal 2015 potrebbe capitare una situazione simile anche alle imprese che svolgono prevalentemente interventi che danno diritto alla detrazione Irpef 50%/65%,

posto che la Legge di Stabilità 2015 ha elevato la misura delle ritenute dal 4% all'8%, con decorrenza dal 1° gennaio 2015.

Come in seguito si avrà modo di osservare, diverse considerazioni vanno proposte per le società di capitali che hanno optato per la trasparenza fiscale ex art.115 e soprattutto art.116 Tuir.

La descritta opportunità deve sottostare ad alcuni requisiti procedurali che devono essere adeguatamente verificati:

- indicazione della dichiarazione e
- presenza di un atto con data certa antecedente l'utilizzo delle ritenute stesse.

A questo proposito, come detto, si deve porre particolare attenzione all'eventuale necessità di apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni presentate, tema che in seguito si esaminerà.

La riattribuzione delle ritenute

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.56/E/09 richiamata ha consentito che le ritenute d'acconto subite da soggetti trasparenti (studi associati tra professionisti e società di persone) possano essere utilizzate, oltre che dagli associati/soci per abbattere i propri debiti d'imposta, anche dalle stesse associazioni/società dalle quali dette ritenute provengono. Questa opportunità è di grande importanza, come detto, soprattutto per quegli studi professionali dove il "monte ritenute" attribuito a ciascun associato si dimostra spesso molto superiore alle effettive esigenze di compensazione dell'associato; al contrario, se tali eccedenze vengono restituite dall'associato a favore dell'associazione professionale, questa le può utilizzare per effettuare propri versamenti (Iva, contributi dei dipendenti, etc.).

La Circolare n.56/E/09 ha forzato (e non poco) il tenore letterale dell'art.22 Tuir, che all'ultimo periodo del primo comma recita:

"Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell' articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti."

L'iter logico disegnato dall'Amministrazione finanziaria diviene, pertanto, il seguente:

- in corso d'anno lo studio associato subisce le ritenute sui compensi che incassa dai propri clienti;
- alla fine del periodo d'imposta le stesse ritenute sono imputate ai soci sulla base della quota di attribuzione del reddito;
- il socio inserisce le ritenute nella propria dichiarazione e utilizza la parte necessaria per azzerare le proprie imposte;
- in caso di eccedenza, il socio può "restituire" allo studio associato la parte non utilizzata;
- lo studio associato può beneficiare di tale credito per effettuare la compensazione dei debiti tributari e contributivi propri;
- lo studio associato normalmente liquida a ciascun associato un importo corrispondente alle ritenute riattribuite da quest'ultimo.

Tale utilizzo, come detto, non deve necessariamente essere rimandato al prossimo autunno dopo aver redatto le dichiarazioni dei redditi dell'associazione e degli associati, ma può essere già speso dal 1° gennaio dell'anno successivo quello in cui detto credito si è formato, quindi dal 1° gennaio 2015 può essere speso il credito formatosi nel corso del 2014 (salvo verifica della necessità di apporre il visto di conformità).

In tal caso (compensazione anticipata delle ritenute) occorre ovviamente fare una approssimata (e cauta) previsione di quale potrebbe essere il credito che verrà reso disponibile.

Una volta restituita l'eccedenza, la stessa non potrà più essere nuovamente attribuita all'associato. L'associazione, conseguentemente, andrà a erogare al socio un importo in denaro esattamente corrispondente alle ritenute ricevute: lo studio associato, infatti, anziché versare denaro per effettuare i versamenti d'imposta dovuti, utilizza in compensazione i crediti ricevuti.

Sarà, quindi, necessario andare a remunerare il socio che ha ceduto il credito; in questo modo, infatti, si va anche a congruare il fatto che i soci potrebbero trasferire somme diverse tra di loro.

Il procedimento delineato appare interessante, come detto, in quanto consente di monetizzare, in capo al socio, un credito che, diversamente, poteva solo essere utilizzato direttamente e, spesso, riportato in avanti (o chiesto a rimborso). Materialmente avverrà un flusso di denaro liquido dalle casse dell'ente collettivo a quelle del singolo socio pari alla ritenuta che il socio ha ceduto all'ente collettivo. Poiché la posizione tributaria di ogni socio (Irpef dovuta) è diversa da quella degli altri (per altri redditi, deduzioni, detrazioni, carichi di famiglia etc), è evidente che ciascun socio sarà in grado di mettere a disposizione dell'ente collettivo una diversa dote di ritenute. Conseguentemente l'ente collettivo dovrà congruare a favore di ciascun socio un importo pari alle ritenute da questi cedute.

La Circolare n.12/E/10 ha fornito un chiarimento sul punto: tali congruamenti sono di tipo squisitamente finanziario (si cede un credito in cambio di denaro), pertanto non comportano alcuna conseguenza reddituale in capo ad alcuno dei soggetti coinvolti.

Gli aspetti reddituali si sono infatti già esauriti con l'attribuzione del reddito per trasparenza.

Riattribuzione delle ritenute: la gestione

Adempimenti	→	è necessario un esplicito assenso preventivo all'utilizzo delle ritenute (non necessario se già rilasciato in passato con previsione "salvo revoca")
	→	indicazione nei modelli dichiarativi (sia degli associati che dell'associazione professionale)
	→	apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione dell'associazione se il credito utilizzato in compensazione supera l'importo di 15.000 euro

L'esplicito assenso

La possibilità di trasferire le ritenute richiede un adempimento preliminare: è necessario che ciascuno degli associati (si ritiene anche cumulativamente) offra un esplicito assenso alla riattribuzione delle ritenute, assenso che deve avere una data certa e può essere manifestato in diverse forme e con differenti effetti.

È probabile che gli studi associati vi abbiano già provveduto negli scorsi anni (in particolare all'inizio del 2010 quando tale possibilità venne introdotta per la prima volta), ovvero modificando lo statuto dell'associazione stessa, stabilendone l'applicazione, oltre che per il primo anno, anche per i periodi d'imposta successivi "salvo revoca": in tal caso già dal 1° gennaio 2015 era immediatamente possibile procedere alla compensazione delle ritenute eccedenti senza porre in essere alcun tipo di formalità.

La Circolare nulla dice sulla necessità che tale assenso riguardi tutti i soci, ma pare logico che l'accordo per la restituzione di una quota delle ritenute possa riguardare anche solo alcuni degli associati.

D'altro canto la riattribuzione da parte solo di alcuni associati non danneggia gli altri visto che si tratta di uno scambio di denaro contro crediti da utilizzare. Questo ovviamente vale pienamente se l'associazione presenta debiti tributari tali da esaurire velocemente i crediti ricevuti; tale aspetto è un punto che nello statuto degli studi associati dovrebbe trovare adeguata regolamentazione, non già per fini fiscali, ma per la corretta gestione dei rapporti tra gli associati.

L'assenso (o la revoca dello stesso) deve poi avere data certa, secondo una delle seguenti modalità:

- scrittura privata autenticata;
- scritture semplici (non autenticate) registrate presso l'Agenzia delle Entrate e assoggettata a tassa fissa;
- apposizione del timbro postale con assolvimento dei diritti amministrativi;
- invio di mail con posta elettronica certificata, qualora sia il mittente che il destinatario siano titolari di pec (quest'ultima soluzione è stata oggetto di esplicito avallo dal parte dell'Amministrazione finanziaria attraverso la Circolare n.12/E/10).

Qualche incertezza potrebbe insorgere con l'invio di una raccomandata (di cui potrebbe essere incerto il contenuto), anche se tale strumento è ritenuto conforme per altre pratiche tributarie, quali la manifestazione del consenso all'ingresso nel regime della trasparenza. Tutto sommato pare che il plico raccomandato senza busta sia uno strumento adeguato al fine.

Nella Circolare n.56/E/09 non si richiede che il momento di manifestazione dell'assenso debba precedere, in qualche modo, il periodo d'imposta interessato; piuttosto, nella Circolare n.12/E/10 viene richiesto che il documento in questione preceda il modello F24 di compensazione effettiva del credito.

Occorre, quindi, attendere che vi sia il documento (provvisto di data certa) che stabilisce l'assenso dei soci alla restituzione delle ritenute prima di procedere alla materiale compensazione.

Va poi notato che, curiosamente, la Circolare non attribuisce alcuna rilevanza alla forma della comunicazione successiva con cui il socio rende noto all'ente l'ammontare delle ritenute restituite; considerando l'importanza della corretta definizione di tali importi, sarebbe apparsa più razionale un'indicazione sulla formalità di tale "carteggio", il quale poteva ben comprendere al suo interno l'assenso implicito del socio partecipante.

Pare quindi utile che ciascun socio inoltri una comunicazione alla società nel quale comunichi l'importo delle ritenute restituite, comunicazione che presumibilmente sarà fatta dopo la compilazione della dichiarazione; tale adempimento, come detto, non è richiesto dall'Amministrazione finanziaria, ma piuttosto per una migliore gestione dei rapporti interni tra soci.

Indicazione in dichiarazione

La Circolare n.59/E/09 richiede poi un ulteriore adempimento, sul quale in questa sede non ci si soffermerà in maniera dettagliata: deve esservi una opportuna compilazione delle dichiarazioni dei redditi delle parti interessate da tale trasferimento di ritenute.

Occorrerà, infatti, che:

- ciascun associato indichi nel proprio quadro RN le ritenute non utilizzate e che intende restituire;
- lo studio associato indicherà nel quadro RO le ritenute riattribuite da ciascun associato;
- lo studio associato gestirà il credito per ritenute (sia quelle relative all'anno stesso sia i riporti dall'anno precedente) nel proprio quadro RX.

In vista delle compensazioni di inizio anno, occorre quindi valutare in maniera prospettica quale potrebbe essere il credito che i soci non andranno a utilizzare e quindi potranno restituire allo studio associato, valutazione non sempre semplice da operare soprattutto quando gli associati presentano redditi elevati e l'associazione professionale sostiene pochi costi (quindi le ritenute saranno per buona parte utilizzate dagli stessi associati).

Occorre ricordare che la compensazione può riguardare, oltre alle ritenute subite nel corso del 2014, anche il credito maturato nel corso del 2013 e non ancora esaurito: pertanto, nella valutazione del credito disponibile al 1° gennaio 2015, occorre tenere in giusta considerazione anche tale eventuale eccedenza pregressa non spesa.

Il visto di conformità

Le compensazioni dei crediti, dallo scorso anno (a seguito delle previsioni contenute nella L. n.147/13), possono richiedere l'apposizione del visto di conformità da parte di un professionista

abilitato: ciò accade quando il credito che si intende utilizzare in compensazione (la verifica va condotta sul singolo credito) supera la soglia di 15.000 euro. Nel caso specifico della compensazione delle ritenute riattribuite, si poneva il dubbio circa la modalità di apposizione del visto di conformità, in primis se fosse effettivamente necessario vistare la dichiarazione, in seconda battuta su quale dichiarazione tale visto dovesse essere apposto.

La questione è stata oggetto di chiarimento attraverso la Circolare n.28/E/14, a pochi giorni dalla scadenza di presentazione dello scorso modello dichiarativo; per il 2015, quantomeno, le informazioni sono disponibili con debito anticipo per poter correttamente condurre ogni ragionamento. In caso di riattribuzione delle ritenute, queste si trasformano al momento della dichiarazione in un credito d'imposta compensabile dalla società ai sensi dell'art.17 D.Lgs. n.241/97.

Sul punto che in questa sede interessa approfondire, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- i soci/associati/partecipanti non sono tenuti all'apposizione del visto di conformità in sede di riattribuzione delle ritenute per importi superiori a 15.000 euro, a meno che tali soggetti non utilizzino in proprio un credito scaturente dalla propria dichiarazione per un importo superiore alla citata soglia;
- il visto dovrà, invece, essere apposto sulla dichiarazione della società o associazione, laddove la stessa utilizzi tale credito per un importo superiore a 15.000 euro.

La gestione delle ritenute

L'aspetto operativo sul quale si innestano i maggiori dubbi è la parte della Circolare in cui si afferma che i soci o associati delle società ed associazioni di cui all'art.5 Tuir possono acconsentire in maniera espressa a che le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal loro debito Irpef, siano utilizzate dalla società o associazione. In sostanza, si sottolinea che il meccanismo di restituzione non è del tutto libero, bensì vincolato. Vincolato, in particolare, al preventivo abbattimento dei soli debiti Irpef.

1

Innanzitutto, va risolto un primo interrogativo: il socio o associato è vincolato alla restituzione dell'intero importo che eccede l'Irpef, oppure può limitare la restituzione a somme inferiori?

Sul punto è intervenuta la Circolare n.12/E/10 chiarendo che l'associato può restituire un importo di ritenute anche inferiore all'eccedenza determinata in dichiarazione:

in sostanza, se il contribuente intende utilizzare parte delle suddette ritenute per abbattere altri debiti propri (si pensi al versamento dell'Imu), egli ne ha facoltà (sarebbe stato paradossale il contrario).

D'altro canto, l'associazione potrebbe non avere un ammontare di debiti tale da assorbire tutte le eccedenze maturate dagli associati, per cui questi potrebbero accordarsi per restituire un plafond ridotto di ritenute.

2

Una seconda questione riguarda il caso dell'associato che dichiara sia redditi propri di natura professionale (con le connesse ritenute), sia redditi di partecipazione (anche questi con le connesse ritenute); in tale ipotesi, come viene conteggiata la quota parte da retrocedere all'ente partecipato? Al riguardo sono state avanzate due differenti soluzioni:

- la prima, fondata su un ragionamento logico ma certamente di complicata attuazione, per la quale si dovrebbe applicare un criterio di proporzionalità;
- la seconda, decisamente di più agevole utilizzo, tendente alla semplice considerazione dell'importo di ritenute eccedenti senza alcun approfondimento in merito alle quote di "assorbimento" delle ritenute rispetto ai redditi dichiarati.

Sul punto è intervenuta ancora la Circolare n.12/E/10 adottando fortunatamente la soluzione maggiormente conveniente nonché più semplice da gestire: viene infatti affermato che non esiste un

ordine di priorità nell'utilizzo delle ritenute, ragion per cui il contribuente è libero di scegliere quali ritenute considerare utilizzate per prime.

È evidente che, in capo a ciascun associato, preferibilmente saranno prima consumate le ritenute proprie e, in seconda battuta quelle provenienti dall'ente collettivo, in modo tale che l'eccedenza a credito in capo a ciascun associato rispetto al saldo Irpef possa essere ricondotta prioritariamente alle ritenute provenienti dall'associazione professionale, ossia quelle che possono essere oggetto di restituzione (e quindi monetizzate).

Esempio

Si pensi al caso di un professionista che ha una partita Iva individuale e una partecipazione in una associazione professionale. In dichiarazione confluiscono ritenute per 25.000 euro provenienti dal quadro RE e ritenute per 20.000 euro provenienti dal quadro RH, per un totale di 45.000 euro.

L'imposta è pari a 35.000 euro.

Egli potrà considerare consumate prima le ritenute provenienti dal quadro RE, in modo tale che l'eccedenza di ritenute rispetto al saldo Irpef (quindi 10.000 euro) risulterà formata integralmente da ritenute provenienti dal quadro RH, che quindi potranno essere restituite all'associazione professionale.

Questo significa che, nel valutare le ritenute subito disponibili in capo allo studio associato per la compensazione dal 1° gennaio 2015, sarà necessario valutare anche la posizione di ciascun associato: occorrerà infatti conteggiare, in capo a ciascuno, quale sia la quota di ritenute conseguite da fonti diverse rispetto alla partecipazione allo studio associato (partitiva Iva professionale individuale, redditi di lavoro dipendente o assimilati, proventi per la cessione di diritti d'autore, etc.) al fine di addivenire a una quantificazione quanto più precisa delle ritenute a disposizione.

Questo, ovviamente, se si intende anticipare al massimo le compensazioni in capo all'associazione professionale; sarà tutto più semplice se si sceglie la via più cauta di compensare ad inizio anno solo un moderato plafond di ritenute e rinviare l'utilizzo della parte rimanente dopo aver liquidato le imposte nelle dichiarazioni dei singoli associati.

Compilazione del modello F24

L'Agenzia delle Entrate ha fornito anche i necessari chiarimenti riguardanti la modalità attraverso la quale compilare il modello F24 nel quale dette ritenute vengono utilizzate in compensazione:

- il codice tributo da utilizzare, istituito con la Risoluzione n.6/E/10, è il 6830 denominato "Credito Irpef derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir" da utilizzare nella sezione erario del modello F24;
- l'anno di riferimento, secondo quanto chiarito dalla successiva Circolare n.29/E/10, è quello relativo al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione dei redditi da cui il credito in questione sorge. Pertanto, se nel 2015 verranno utilizzate le ritenute maturate con riferimento al 2014 (e che quindi saranno evidenziate nel prossimo modello dichiarativo Unico 2015), l'anno di riferimento da utilizzare nel modello F24 sarà il 2014.

Esempio

L'Associazione professionale Rossi – i cui associati sono Luca e Andrea Rossi – riceve dagli associati le seguenti ritenute:

- Luca ha molti redditi fondiari derivanti da immobili locati, per cui ipotizza di assorbire buona parte delle ritenute. Ne restituisce all'associazione professionale solo per 5.000 euro;
- Andrea ha, invece, moglie e due figli a carico, inoltre ha sostenuto ingenti spese mediche dentistiche, ha un mutuo con interessi detraibili e ha ristrutturato l'appartamento beneficiando delle detrazioni 50% e 65%. Ipotizza di poter restituire 13.000 euro di ritenute.

Il 16 gennaio 2014 lo studio associato ha a disposizione un monte ritenute da spendere in compensazione pari a 18.000 euro, che intende utilizzare interamente per compensare in parte il debito relativo all'Iva di dicembre 2014 (22.000 euro). La differenza, pari a 4.000 euro, sarà versata.

Schede operative

A seguito di tale riattribuzione lo studio associato pagherà a Luca Rossi 5.000 euro e ad Andrea Rossi 13.000 euro per un totale di 18.000 euro; detti pagamenti non hanno alcuna rilevanza fiscale. Il pagamento da parte dello studio per 18.000 euro è esattamente pari al mancato esborso per il versamento dell'Iva; in tal modo si va a congruare la diversa riattribuzione di ritenute da parte degli associati.

Poiché il credito utilizzato in compensazione dall'associazione professionale supera il limite di 15.000 euro, sulla dichiarazione UNICO2015 che questa presenterà, sarà necessario apporre il visto di conformità.

SEZIONE ERARIO									
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati			
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI E INTERESSI		6012		2014	22.000,00				
		6830		2014		18.000,00			
codice ufficio	codice atto						+/- SALDO (A-B)		
					TOTALE A	22.000,00	B	18.000,00	4.000,00

Le ritenute delle Srl

La procedura in precedenza commentata riguarda, come detto, sia le associazioni professionali che le società personali; si poneva, invece, qualche incertezza circa il fatto che i medesimi ragionamenti potessero riguardare anche le Srl che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 o 116 Tuir, che quindi sotto il profilo della imputazione dei redditi si comportano alla stregua di società di persone.

La Circolare n.56/E/09 non richiama tali soggetti tra quelli ammessi al descritto meccanismo di riattribuzione delle ritenute, ma – almeno inizialmente – si propendeva per un'interpretazione estensiva che ammettesse al beneficio anche le Srl trasparenti.

La Risoluzione n.99/E/11 è intervenuta offrendo una interpretazione restrittiva ed escludendo che i soci delle Srl trasparenti possano restituire le ritenute non utilizzate alla società partecipata. L'Agenzia delle Entrate 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 la Risoluzione 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.

Tale giustificazione pare poco convincente: i soci che hanno optato per il regime di trasparenza hanno scelto di far concorrere il reddito della società, pro quota, alla propria liquidazione delle imposte; sotto questo profilo il credito derivante dall'attribuzione delle ritenute costituisce un effetto secondario dell'opzione.

Consentire la restituzione delle ritenute avrebbe rimosso le eventuali storture finanziarie derivanti da tale effetto secondario, mantenendo i benefici fiscali dell'effetto principale (l'imputazione del reddito), oggetto vero dell'opzione esercitata. Ammettere le Srl trasparenti al meccanismo di riattribuzione delle ritenute avrebbe quindi rafforzato, non negato, la logica dell'opzione.

Di tale parere però, come detto, non si è dimostrata l'Amministrazione finanziaria: i soci delle Srl trasparenti che risultano, per effetto di tali ritenute, a credito Irpef, se non hanno la possibilità di utilizzarlo in compensazione di altri versamenti tributari o contributivi, potranno solo limitarsi a inoltrare istanza di rimborso per la restituzione del credito eccedente, subendo le conseguenze della relativa tempistica.

Rideterminazione valore terreni e partecipazioni: riapertura con rincaro

La Legge n.190/14, meglio nota come "Legge di stabilità 2015", propone per la dodicesima volta la possibilità di procedere alla rideterminazione del valore delle partecipazioni sociali e dei terreni, sia agricoli che edificabili, non detenuti in regime di impresa, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza realizzata in sede di cessione, da assoggettare a tassazione quale reddito diverso ai sensi dell'art.67 Tuir. Come ormai è consuetudine, il Legislatore è intervenuto sullo schema del D.L. n.282/02, che interveniva sull'originaria norma istitutiva (artt.5 e 7 L. n.448/01), non ricordandosi, tuttavia, come con il D.L. n.70/11 sia stata introdotta una specifica previsione normativa che ha risolto il contenzioso che si stava creando in tema di gestione dell'imposta sostitutiva dovuta nel caso in cui il bene sia oggetto di una seconda rivalutazione. Rispetto al passato, la rideterminazione introdotta con la Legge di stabilità 2015 si differenzia rispetto a quelle passate per l'incremento delle aliquote delle imposte sostitutive che di fatto vengono raddoppiate. Nel presente intervento verrà offerto un inquadramento complessivo, dando conto anche di una recente interpretazione ministeriale che si è occupato della rilevanza del valore del terreno trasferito a seguito di donazione.

I soggetti interessati

Per effetto dell'espresso rimando effettuato dalla Legge di Stabilità, le norme di riferimento sono gli artt.5 e 7 L. n.448/01 che non delimitano in maniera compiuta l'ambito di applicazione soggettivo della norma, ma si limitano a stabilire che i valori rideterminati delle partecipazioni e dei terreni possono essere utilizzati per determinare, ai fini dei redditi diversi, l'eventuale plusvalenza derivante da una loro cessione.

Ne deriva che, per differenza, la rideterminazione dei valori è azionabile dai soggetti che possono "produrre" redditi diversi ai sensi dell'art.67 Tuir e quindi:

- persone fisiche limitatamente alle operazioni non rientranti nell'esercizio d'impresa¹;
- società semplici;
- società di fatto che non hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali in quanto equiparate alle società semplici ex art.5, co.2, lett. b) Tuir;
- enti non commerciali e
- soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia.

I requisiti oggettivi

Sono rideterminabili i valori sia delle partecipazioni che dei terreni posseduti al 1° gennaio 2015. Per quanto concerne le partecipazioni, con esse si intendono le azioni, le quote di partecipazione al capitale sociale e i diritti e i titoli che danno diritto all'acquisto delle partecipazioni, quali ad esempio i diritti di opzione, i warrant e le obbligazioni convertibili² che:

1. non sono detenute in regime di impresa poiché come visto il valore rideterminato deve concorrere alla determinazione del capital gain e, quindi, di un reddito diverso;

¹ In riferimento ai soggetti che svolgono anche un'attività commerciale, per individuare i beni d'impresa, norma di riferimento è l'art.65, co.1 Tuir ai sensi della quale si considerano come tali quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa, quelli indicati tra le attività nell'inventario e gli immobili strumentali per destinazione o per natura solo se indicati nell'inventario. In ipotesi di tenuta della contabilità semplificata, è ammesso indicare i beni nel registro dei beni ammortizzabili o in quello degli acquisti tenuto ai fini Iva, in luogo dell'inventario. Ne deriva che, sia le partecipazioni che i terreni devono essere considerati come beni d'impresa se indicati nell'inventario. Per quanto riguarda i terreni, invece, l'iscrizione nell'inventario rappresenta l'unica condizione per espressa previsione normativa (cfr Risoluzione n.210/E/07).

² Cfr. Circolare n.12/E/02.

2. non sono negoziate in mercati regolamentati sempre alla data del 1° gennaio 2015³.

Per quanto riguarda i terreni, stante la genericità del dato normativo, essi possono essere indistintamente, edificabili o agricoli.

Il possesso, sia delle partecipazioni come sopra definite sia dei terreni, è inteso quale proprietà o esercizio di un diritto reale di godimento quali:

- usufrutto;
- superficie;
- enfiteusi.

L'estensione ai diritti reali deriva dall'art.9, co.5 del Tuir ai sensi del quale "le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società".

Tuttavia, alla luce della Circolare n.36/E/13, qualche dubbio potrebbe sorgere in merito alla possibilità di rideterminare il valore del diritto di superficie, stante la criticabile posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate che, in estrema sintesi, afferma che l'equiparazione di cui all'art.9, co.5 Tuir opera solo in caso di contrapposizione di due valori omogenei con la conseguenza che per poter estenderla al diritto di superficie, lo stesso deve essere stato, in precedenza, acquistato a titolo oneroso ed essere oggettivamente determinabile. Infatti, prosegue l'Agenzia nel suo ragionamento, non sarebbe corretto scomputare dai compensi percepiti il costo sostenuto per l'acquisto della piena proprietà dell'immobile, in quanto, così facendo, si confronterebbero due valori non omogenei.

Si segnala, comunque, come la giurisprudenza di legittimità abbia già sconfessato la posizione dell'Agenzia con la sentenza n.15333/14.

Sempre in riferimento ai terreni, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.1/E/13 ha ammesso la rideterminabilità della c.d. cubatura, infatti, alla risposta 4.2. si legge testualmente:

"Si ritiene, quindi, che ai fini della possibilità di usufruire della procedura di rideterminazione del valore dei beni, lo ius aedificandi possa essere considerato distintamente ed autonomamente rispetto al diritto di proprietà del terreno e che sia possibile provvedere alla rideterminazione del valore di tali diritti ...".

Da ultimo, si ricorda come, in deroga a quanto fin qui affermato in tema di possesso al 1° gennaio 2015, l'erede potrà comunque procedere alla rideterminazione del valore delle sole partecipazioni pervenute mortis causa posteriormente a tale data, a condizione che il de cuius:

- le avesse possedute al 1° gennaio 2015 e
- avesse conferito mandato a un professionista per la redazione della perizia di stima⁴.

La perizia di stima: soggetti abilitati e tempistiche di redazione

La rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni passa da una perizia valutativa che deve essere affidata a determinati professionisti individuati dalla normativa.

Nel primo caso si tratta di:

- professionisti iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- professionisti iscritti nel registro dei revisori contabili;
- periti iscritti alle CCIAA ai sensi dell'art.32 del R.D. n. 2011/34.

Nel caso dei terreni, al contrario, abilitati sono i professionisti iscritti negli Albi di ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari e periti industriali edili.

L'asseverazione determina, in capo al professionista attestante, l'assunzione della responsabilità ai sensi dell'art.64 c.p.c..

Ne deriva che in ipotesi di colpa grave, il professionista è esposto al rischio dell'arresto fino a un anno o dell'ammenda fino a 10.329 euro, nonché al risarcimento del danno alle parti e alla sospen-

³ Ai fini della corretta delimitazione dei mercati regolamentati si rimanda sempre alla Circolare n.12/E/02.

⁴ Cfr Circolare n.27/E/03.

sione dall'attività.

Oggetto di valutazione deve essere sia per le partecipazioni sia per i terreni il valore complessivo da cui, poi, dovrà essere individuata la percentuale di riferimento del soggetto richiedente la perizia⁵. Le perizie devono essere redatte e giurate nel termine ultimo del 30 giugno 2015, inoltre, in linea generale, devono essere sempre anteriori alla cessione, eccezion fatta per la fattispecie, confermata dall'Agenzia delle entrate con Circolare n.47/E/02, di applicazione del "regime della dichiarazione" (quello che ordinariamente viene gestita negli studi professionali), nel qual caso è ammessa la cessione della partecipazione anticipata rispetto alla perizia di stima. In linea con tale interpretazione anche l'AIDC di Milano con Circolare n.7 del 31 marzo 2010.

Al contrario, per quanto riguarda la perizia di stima relativa ai terreni, l'Agenzia delle Entrate è sufficientemente tranchant sul tema, affermando come:

"nel caso di cessione di terreni, è necessario che la redazione e il giuramento della perizia siano antecedenti alla cessione del bene, in quanto al fine della determinazione della plusvalenza il valore periziato deve essere indicato nell'atto di cessione dello stesso".

Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità, si discosta da tale impostazione con la sentenza n.30729/11, (affermando la possibilità di rivalutare il terreno già precedentemente ceduto (purché ovviamente posseduto alla data di riferimento del 1.01.15).

Da ultimo, si ricorda come il costo sostenuto per la redazione della perizia di stima delle partecipazioni:

- se committente è la società oggetto di perizia sarà deducibile da parte della stessa;
- se committente è il titolare della partecipazione andrà ad incrementare il valore della partecipazioni posseduta,

mentre quello relativo ai terreni andrà ad incremento del costo fiscalmente riconosciuto del terreno.

Modalità e tempistiche di versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva deve essere assolta tramite modello F24, in un'unica soluzione o in 3 rate di pari importo.

L'imposta sostitutiva dovuta, oltre che essere compensata, come vedremo, con imposte versate in occasione di precedenti rivalutazioni, può essere anche compensata con crediti di imposta e/o contributivi.

Il pagamento, se in unica soluzione, deve avvenire entro e non oltre il termine del 30 giugno 2015. In luogo del pagamento in unica soluzione, è ammesso anche il pagamento in 3 rate di pari importo, da versarsi con cadenza annuale.

1ª rata	30 giugno 2015
2ª rata	30 giugno 2016
3ª rata	30 giugno 2017

Alle rate successive alla prima devono essere applicati gli interessi nella misura del 3% annuo.

L'aliquota, e qui sta la novità della Legge di Stabilità 2015, dell'imposta è raddoppiata rispetto al passato attestandosi rispettivamente a:

- 4% per le partecipazioni non qualificate e
- 8% per i terreni e le partecipazioni qualificate.

Le partecipazioni, infatti, possono, ai sensi dell'art.67, co.1, lett.c) Tuir, essere qualificate o meno e, in funzione di tale natura, comunemente chiamata anche caratura, è prevista una differente modalità di tassazione del capital gain derivante dalla loro alienazione e a tal fine, anche in sede di rivalutazione, le aliquote dell'imposta sostitutiva da applicare si differenziano (4% o 8%).

Preliminarmente si evidenzia come ai fini rivalutativi, l'Agenzia abbia precisato che "per determinare l'aliquota di imposta applicabile occorre far riferimento esclusivamente all'entità della parteci-

⁵ Cfr Risoluzione n. 47/E/11.

pazione posseduta alla data del 1° gennaio 2002 (ora 1° gennaio 2015 n.d.A.), senza tener conto delle cessioni effettuate nei dodici mesi precedenti. Ciò in quanto - non trattandosi di una fattispecie assimilabile alle cessioni a titolo oneroso - la norma richiede la verifica del possesso qualificato o meno, ossia del superamento delle percentuali di diritti di voto e di partecipazione indicate nel citato art.81, co.1, lett.c) Tuir ad una data prestabilita.”⁶.

Parametri di riferimento per l’individuazione della “caratura” di una partecipazione sono il diritto di voto o la partecipazione al capitale sociale, criteri alternativi tra di loro, come confermato dall’Agenzia delle Entrate con la Circolare n.52/E/04⁷.

È di tutta evidenza come il criterio dei diritti di voto sia utilizzabile solo in riferimento a partecipazioni in enti, residenti e non, che dispongono di un organo assembleare, applicandosi, invece, il criterio della partecipazione al capitale o al patrimonio per quelli che ne risultano privi – quali le società personali.

Ne consegue che, se la cessione ha ad oggetto azioni o quote di partecipazione prive di diritto di voto nell’assemblea ordinaria di società, per la verifica delle soglie di qualificazione, occorre fare riferimento esclusivo alla percentuale del 25% al capitale o al patrimonio.

Tale conclusione assume rilevanza anche per le partecipazioni in società in cui, pur essendo previsto tale organo, lo statuto ne prevede l’esclusione dal diritto di voto nell’assemblea ordinaria quali ad esempio le azioni senza diritto di voto di cui all’art.2351, co.2 cod. civ..

L’Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.16/E/85 che per certi versi si può ritenere tuttora applicabile, ha precisato che le percentuali devono essere riferite alle categorie di azioni che formano oggetto della cessione e vanno commisurate alla corrispondente parte del capitale sociale. In altri termini, se la partecipazione in una società è costituita da categorie differenziate di azioni, come nel caso in cui la partecipata ha sia azioni quotate in borsa, che azioni non quotate, la verifica del superamento dei limiti deve essere operata separatamente sulle singole categorie di azioni, come se si trattasse di società distinte.

La riforma del diritto societario di cui al D.Lgs. n.6/03 ha introdotto l’art.2468, co.2 cod.civ., ai sensi del quale

“Salvo quanto disposto dal terzo comma del presente articolo, i diritti sociali spettano ai soci in misura proporzionale alla partecipazione da ciascuno posseduta”

è possibile che, limitatamente alle Srl, vi sia una attribuzione di diritto sociali in misura non proporzionale alla partecipazione al capitale. A tal fine, l’Agenzia delle Entrate con la Circolare n.52/E/04 ha stabilito che in caso di disallineamento dovrà essere preso a riferimento, ai fini della verifica della “caratura” della partecipazione, il maggiore tra i diritti al voto e la partecipazione al patrimonio societario⁸.

Sempre in tema di caratura, posto che l’Agenzia delle Entrate, con la più volte richiamata Circolare n.12/E/02, ha ammesso la rivalutazione parziale delle partecipazioni⁹, la domanda da porsi è quale sia la corretta aliquota da applicare in caso di possesso di una partecipazione qualificata ma di rivalutazione per un ammontare inferiore. Ebbene:

“In tal caso, l’imposta sostitutiva è comunque dovuta nella misura del 4 per cento, in quanto la disposizione contenuta nel comma 2 dell’art.5 commisura l’imposta non già all’entità della partecipazione della quale si intende adeguare il costo di acquisto, ma all’entità dell’intera partecipazione posseduta dal contribuente alla data del 1° gennaio 2002”.

⁶ Cfr Circolare n.12/E/02.

⁷ In passato, l’Agenzia delle Entrate, con Circolare n.165/E/98, sembrava, ad esempio, considerare quale criterio prioritario da utilizzare quello dei diritti di voto esercitabili nell’assemblea ordinaria essendo «quello che meglio consente di identificare le partecipazioni che, assicurando il comando o il controllo sulla gestione della società o dell’ente partecipato, non possono essere considerate come un mero investimento di carattere finanziario, in quanto comportano un effettivo coinvolgimento nella gestione».

⁸ In senso conforme anche la successiva Risoluzione n.332/E/08.

⁹ In senso conforme la Circolare n.7/10 dell’AIDC di Milano.

Esempio

Il signor Rossi possiede il 40% delle quote nella Bianchi Srl.

Il signor Rossi prevedendo di cedere il 20% delle proprie partecipazioni decide di rivalutare solamente tale quantitativo.

Il valore della Bianchi Srl viene periziato in euro 1.000.000.

Imposta sostitutiva: $(1.000.000 \times 20\%) \times 8\% = 16.000$.

L'effetto del versamento

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.35/E/04 afferma che:

"Si precisa, inoltre, che l'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata. Infatti, il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del Tuir."

A conferma di tale impostazione secondo la quale il perfezionamento si ha in occasione del versamento, sempre l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.1/E/13, risposta n.4.3 ha affermato che l'omessa indicazione in sede dichiarativa rappresenta una mera violazione formale sanabile con conseguente applicazione delle sole sanzioni di cui all'art.8, co.1 D.Lgs. n.471/97.

In senso contrario si segnala la CTP di Macerata, sentenza n.171/09 avente a oggetto la rideterminazione del valore delle partecipazioni sociali ex art.5 L. n.448/01, ove i giudici hanno affermato come, ai fini del perfezionamento non rilevi il momento di effettuazione del versamento, dal momento che l'opzione viene esercitata in sede dichiarativa (a condizione tuttavia che il versamento sia eseguito prima alla dichiarazione stessa).

In sede di commento della sentenza, alcuna dottrina, in maniera a nostro avviso criticabile, ha estremizzato la posizione dei giudici di merito, ipotizzando che "la rivalutazione esplica tutti i suoi effetti anche in assenza del versamento, salvo il recupero coattivo dell'imposta dovuta e l'applicazione delle sanzioni per tardivo versamento"¹⁰.

Sposando la tesi dell'Agenzia, si rileva come, sempre la Circolare n.35/E/04, al contribuente sia concessa la possibilità di ravvedersi per le rate successive alla prima a condizione che la violazione (la carenza di versamento) non sia già stata constatata e non si sia in presenza di un procedimento di contestazione dell'irregolarità di cui il contribuente abbia già avuto formale comunicazione.

Il versamento rappresenta, a parere dell'Agenzia delle Entrate, un punto di non ritorno, nel senso che, indipendentemente dall'utilizzo o meno del valore periziato, non è possibile richiedere a rimborso quanto versato.

Si segnala la recente sentenza della CTR della Lombardia n.168/13 che, al contrario, ammette il rimborso, in questo caso della prima rata, in quanto:

"una volta resasi conto degli errori contenuti nella perizia ... la rinuncia alla procedura di rivalutazione delle aree - attestata dal mancato versamento dell'imposta sostitutiva nel suo intero ammontare nonché dalla formalizzazione dell'istanza di rimborso - comporta che il pagamento effettuato sia privo di causa e che rappresenti per l'Erario un indebito arricchimento".

Il rapporto con precedenti rivalutazioni

Essendo la dodicesima volta che il Legislatore offre la possibilità di procedere alla rideterminazione del valore di partecipazioni e terreni, è di tutta evidenza come sia possibile che il contribuente possa valutare di optare per rideterminare il valore di un bene che ne ha già fruito. Questo soprattutto in ragione dell'andamento del mercato.

¹⁰ R. Lupi e D. Stevanato "Disconoscimento delle rivalutazioni per tardivo versamento dell'imposta sostitutiva tra procedura e sostanza" in Dialoghi tributari n.6/09.

Tale possibilità, in specifico riferimento a terreni, deve essere letta in connessione con quanto previsto dall'art.7, co.6 L. n.448/01, ai sensi del quale il valore esposto in perizia rappresenta il "valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale".

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.1/E/13 ha precisato che:

"qualora il contribuente intenda avvalersi del valore rideterminato deve necessariamente indicarlo nell'atto di cessione anche se il corrispettivo è inferiore. In tal caso, le imposte di registro, ipotecarie e catastali devono essere assolte sul valore di perizia indicato nell'atto di trasferimento."

Preso atto di questo indirizzo che del resto non è nemmeno troppo criticabile atteso il dato letterale e la necessaria forzatura che ne dovrebbe essere fatta, almeno, con il D.L. n.70/11 è stato risolto il copioso contenzioso che si stava andando a creare in merito al riutilizzo della rivalutazione.

Infatti, l'art.7, co.2, lett. ee) ha previsto la possibilità per chi si è già avvalso di una rideterminazione dei valori, e se ne avvalga una seconda volta, di detrarre dalla seconda imposta quanto già versato. Il relativo controllo della legittimità della detrazione è affidato all'indicazione di dati opportuni nella dichiarazione dei redditi.

La successiva lettera ff) ha disciplinato l'ipotesi del contribuente che, in sede di nuovo versamento dell'imposta sostitutiva non effettua lo scomputo di quanto versato in una precedente occasione.

Infatti, la possibilità di scomputo dell'imposta sostitutiva già versata in una precedente rivalutazione opera perfettamente nell'ipotesi di rialzo del valore, mentre nell'ipotesi, non infrequente in questo particolare periodo di congiuntura economica, di nuovo valore inferiore al precedente, la lett. ff) richiamata non ammette il rimborso dell'eccedenza risultante, poiché la norma afferma testualmente che "l'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata."¹¹

Sempre sul tema, più recentemente, l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n.91/E/14 ha chiarito che, in caso di rideterminazione del costo di acquisto di una partecipazione, i donatari non possono detrarre l'imposta sostitutiva corrisposta dai donanti, in quanto lo scomputo deve essere fatto dallo stesso soggetto che ha versato l'imposta sostitutiva relativa alla rivalutazione precedente¹².

Nello specifico, l'Agenzia nega tale possibilità sul presupposto che "L'imposta sostitutiva corrisposta dal donante, infatti, trattandosi di un'imposta personale, assolve la funzione di rideterminare il costo di acquisto della partecipazione con l'effetto di realizzare una minore plusvalenza in caso di cessione della partecipazione stessa da parte del medesimo soggetto che ha posto in essere la procedura di rideterminazione."

Tale impostazione presta tuttavia il fianco alle critiche basate sul dato letterale dell'art.68, co.6 Tuir ai sensi del quale ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza in caso di cessione di partecipazioni pervenute tramite una liberalità "si assume come costo il costo del donante"¹³.

Alla luce delle regole previste in caso di nuova rideterminazione, bisogna tenere conto, ai fini dell'eventuale sfruttamento della nuova finestra temporale concessa, anche dell'incremento dell'aliquota percentuale dell'imposta sostitutiva.

Un esempio rende meglio le conclusioni del ragionamento.

Esempio

Il signor Rossi, nel 2013 ha rideterminato il terreno agricolo in suo possesso in vista di una probabile trasformazione in edificabile.

Il terreno è stato periziato per 1.000.000 euro con conseguente assolvimento di un'imposta sostitutiva in misura pari a 20.000 euro.

¹¹ Cfr Circolare n. 1/E/13.

¹² Il dubbio si poneva in quanto, in caso di donazione, il donatario assume lo stesso costo che poteva assumere il donante, vedi par. 8.

¹³ In senso critico P. Meneghetti "Rivalutazioni plurime penalizzate" in Il Sole 24 Ore del 12 gennaio 2015, pag. 22

L'iter burocratico si è protratto nel tempo e solamente a fine 2014 il terreno è diventato edificabile con conseguente possibilità di cessione, tuttavia, l'andamento del mercato immobiliare comporta una riduzione del valore a 900.000 euro.

In questo caso l'imposta sostitutiva, calcolata con la nuova aliquota dell'8%, sarebbe pari a 36.000 euro con obbligo di versamento della differenza pari a 16.000 euro.

Se il signor Rossi decidesse di non procedere a una nuova rideterminazione del valore del terreno e si procedesse a dichiarare in atto l'importo di 1.000.000 euro, l'acquirente dovrebbe scontare le imposte di registro e le ipocatastali su un maggior valore di 100.000 euro:

- registro $100.000 \times 9\% = 9.000$

Il signor Rossi, accollandosi integralmente le maggiori imposte come determinate avrebbe comunque un minor carico fiscale.

Split payment: il nuovo meccanismo di assolvimento dell'Iva per le operazioni verso le Amministrazioni pubbliche

Nel perseguire il dichiarato intento di arginare il fenomeno dell'evasione dell'Iva nelle operazioni che vedono coinvolta quale cessionaria o committente la Pubblica Amministrazione (d'ora in avanti anche P.A.), il Legislatore della legge di Stabilità per l'anno 2015 ha introdotto alcune disposizioni che sottraggono al cedente/prestatore soggetto passivo la qualifica di debitore d'imposta. In particolare, l'art.1, co.629, lett.b) Legge n.190/14 ha inserito, con decorrenza 1° gennaio 2015, l'art.17-ter nel d.P.R. n.633/72, il quale stabilisce un nuovo meccanismo di assolvimento dell'Iva (c.d. *split payment*) da applicarsi agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche Amministrazioni, per cui le stesse non siano debitrice d'imposta ai sensi delle disposizioni generali in materia di imposta sul valore aggiunto.

La decorrenza

Nello stabilire la decorrenza del nuovo meccanismo, la norma contenuta nell'ultima legge di Stabilità (art.1, co.632, L. n.190/14) fa letteralmente riferimento alle "operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015".

In considerazione della quasi generalizzata applicazione fino al 31 dicembre 2014, nei rapporti tra imprese e P.A., del regime di esigibilità differita di cui al co.5 dell'art.6 d.P.R. n.633/72, con il quale viene rinviata appunto l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento della fornitura o della prestazione da parte della P.A., se ne doveva concludere che anche alle prestazioni effettuate (quindi, fatturate) ante 1° gennaio 2015 doveva applicarsi il meccanismo dello *split payment* recato dalla nuova disposizione normativa. È subito apparso di tutta evidenza come una simile gestione del periodo transitorio avrebbe procurato effetti fortemente distorsivi, sia per quanto riguarda l'Ente pubblico, sia per il soggetto cedente/prestatore che nella gestione della propria contabilità Iva ha considerato l'emersione di una posizione a debito di Iva al momento dell'incasso.

Per risolvere la problematica è intervenuto il Ministero delle finanze, dapprima, con il comunicato del 7 gennaio 2015 e in un secondo momento con il decreto attuativo del 23 gennaio 2015 (Gazzetta Ufficiale n.27 del 3 febbraio 2015). In entrambi i documenti è stato stabilito che il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1° gennaio 2015. In questo modo si è evitato che rientrassero nell'ambito applicativo dello *split payment* tutte quelle operazioni già fatturate all'Ente pubblico alla data del 31 dicembre 2014 e per le quali non si era ancora verificata l'esigibilità dell'imposta.

Sempre con riferimento al tema della decorrenza, occorre altresì precisare che la definitiva entrata in vigore del nuovo meccanismo è comunque affidata al rilascio dell'autorizzazione di tale misura di deroga da parte del Consiglio dell'Unione Europea sulla base di quanto previsto dall'art.395 della Direttiva 2006/112/CE. Nel caso in cui l'Autorità comunitaria negasse detta autorizzazione, il gettito per l'Erario verrebbe assicurato dall'incremento delle accise sulla benzina.

Il funzionamento dello *split payment*

Il meccanismo dello *split payment* modifica la modalità di versamento dell'Iva con riferimento alle cessioni o prestazioni effettuate nei confronti di Enti pubblici; infatti, è lo stesso ente pubblico che acquista il bene o che riceve la prestazione che deve versare l'Iva evidenziata nella fattura emessa dal soggetto Iva cedente o prestatore. Con lo *split payment* all'ente pubblico fornitore viene richiesto come unico adempimento quello di versare l'Iva all'Erario invece che effettuare il pagamento nei confronti del cedente/prestatore. In particolare, il versamento dell'imposta può essere effettuato,

a scelta, secondo le seguenti modalità:

- a) con un distinto versamento dell'Iva dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- b) in ciascun giorno del mese, con un distinto versamento dell'Iva dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- c) entro il giorno 16 di ciascun mese, con un versamento cumulativo dell'Iva dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

Inoltre, il pagamento deve essere effettuato utilizzando un apposito codice tributo (che deve ancora essere attribuito) in F24 o in f24EP, senza possibilità di compensazione orizzontale.

Per le operazioni soggette al regime di scissione dei pagamenti, l'imposta diviene esigibile al momento del pagamento della fattura oppure, a scelta dell'Amministrazione acquirente, al momento della ricezione della stessa; in aggiunta, con riferimento a tali operazioni, non può comunque essere applicato il già citato regime dell'Iva a esigibilità differita di cui al comma 5, secondo periodo, dell'art. 6 del decreto Iva.

In merito agli adempimenti del cedente/prestatore, egli deve emettere regolarmente la fattura con le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del d.P.R. n. 633/1972 apponendo l'annotazione "scissione dei pagamenti" sulla medesima. Inoltre, devono registrare la fattura nei termini indicati dagli articoli 23 e 24 dello stesso decreto ma senza computare come Iva a debito l'imposta indicata nella medesima, la quale, quindi non parteciperà alla liquidazione periodica (a seconda dei casi, mensile o trimestrale).

L'ambito applicativo

Rientrano nell'ambito dello *split payment* le cessioni di beni e 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'art.31 del T.U. di cui al D.Lgs. n.267/00;
- 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.

Il nuovo meccanismo di assolvimento dell'imposta, a differenza del *reverse charge*, si applica anche alle operazioni per le quali l'Ente pubblico non agisce in qualità di soggetto passivo Iva, bensì opera (in tutto o in parte) nella propria sfera istituzionale.

Di contro, lo *split payment* non si applica in tutte quelle situazioni dove l'Ente pubblico cessionario/committente risulta debitore dell'Iva ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto. Ciò significa che quando un'operazione risulta potenzialmente riconducibile sia al *reverse charge* che allo *split payment* (si pensi ai servizi di pulizia):

- tale operazione dovrà essere considerata soggetta a *reverse charge* se l'ente pubblico opera in ambito commerciale;
- al contrario, se il l'Ente pubblico acquirente opera nelle sue vesti istituzionali l'Iva deve essere assolta con la nuova modalità dello *split payment*.

Sono altresì esclusi dal meccanismo della scissione dei pagamenti anche i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito. A tal riguardo, l'Agenzia ha chiarito che con l'espressione a titolo d'imposta sul reddito si debba far riferimento anche alle ritenute a titolo d'acconto. Pertanto, rientrano tra le ipotesi di esclusione del nuovo meccanismo, sia le prestazioni consistenti in servizi di consulenza resi da un professionista estero ad un ente pubblico nazionale, in relazione alle quali trova applicazione la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta prevista dal co.2 dell'art.25 d.P.R. n.600/73, sia le prestazioni professionali rese da un soggetto passivo nazionale assoggettate a ritenuta a titolo di acconto ai sensi del co.1 del medesimo art.25.

Scadenze del mese di marzo

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1 febbraio al 28 febbraio 2015, 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 D.L. n.70/11. In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

lunedì 2 marzo

Autoliquidazione INAIL

Scade oggi il termine per la trasmissione telematica della dichiarazione relativa alla auto liquidazione Inail il cui pagamento è stato fatto in unica soluzione o quale prima rata lo scorso 16 febbraio.

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 gennaio.

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 a progetto e associati in partecipazione relativi al mese di gennaio.

Presentazione Comunicazione Dati Iva 2015 – Dichiarazione Iva 2015

Scade oggi il termine di presentazione della Comunicazione annuale dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita al 2014. Il contribuente può scegliere di presentare entro tale data la Dichiarazione annuale Iva in forma autonoma, in tal caso questi risulterà esonerato dall'obbligo di presentazione della Comunicazione annuale dati Iva.

Certificazione Unica

Scade oggi il termine per la consegna della Certificazione Unica da parte dei sostituti che hanno applicato le ritenute sui redditi/compensi corrisposti nel 2014. La certificazione dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati, di lavoro autonomo, delle provvigioni e dei redditi diversi deve essere redatta in conformità al modello CU 2015 che dovrà essere inviato in via telematica all'A.E. entro il 7.03.15.

Comunicazione di acquisto da operatori di San Marino

Scade oggi il termine, con riferimento al mese di gennaio, per la comunicazione in forma analitica delle operazioni con operatori san marinesi annotate sui registri Iva.

Comunicazione black list – mensile e trimestrale

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, per i contribuenti tenuti a questo adempimento con cadenza mensile e trimestrale, il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate nel mese di dicembre o nell'ultimo trimestre 2014. N.B. Si ricorda che il recente Decreto Semplificazioni è intervenuto modificando la periodicità delle comunicazioni black list stabilendo che essa va effettuata con cadenza annuale (quindi non più mensile o trimestrale) e solo per operazioni di importo complessivo annuale superiore a 10.000 euro (non più 500 euro). Nonostante la nuova previsione decorra già dal 2014, l'Agenzia ha prima chiarito con Comunicato stampa del 19.12.14 e poi ribadito con la Circolare n.31/E/14, che i contribuenti potranno effettuare le residue comunicazioni relative al 2014 secondo la norma previgente e cioè secondo la loro cadenza mensile o trimestrale.

Comunicazione di acquisto da operatori di San Marino

Scade oggi il termine, con riferimento al mese di gennaio, per la comunicazione in forma analitica delle operazioni con operatori san marinesi annotate sui registri Iva.

martedì 3 marzo

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 01.02.2015.

lunedì 9 marzo

Invio Certificazione Unica

Per i sostituti di imposta che hanno rilasciato la Certificazione Unica 2015 scade oggi il termine per l'invio del medesimo modello in via telematica all'Agenzia delle Entrate.

lunedì 16 marzo

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.

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di febbraio, codice tributo 6002. 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.

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 febbraio, 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 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.

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.

ACCISE - Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici ad essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

mercoledì 18 marzo

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, entro lo scorso 16 febbraio.

venerdì 20 marzo

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di febbraio da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

mercoledì 25 marzo

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

LYNFA Studio

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

LYNFA Studio è il sistema gestionale integrato per lo Studio Professionale. Un sistema straordinariamente nuovo perché basato sulla piattaforma tecnologica POLYEDRO, che offre tutti i vantaggi del web: facilità d'uso, strumenti di collaborazione e condivisione, accessibilità da remoto.

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

1. erogare servizi ai Clienti
2. gestire e sviluppare lo Studio

LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con centinaia di posti di lavoro.

Ogni Studio è diverso: LYNFA Studio sa prendere esattamente la sua forma e crescere insieme a lui e alle sue necessità.

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

1. i più avanzati strumenti di controllo delle attività, ovunque ci si trovi, anche da tablet;
2. servizi di condivisione e collaborazione, come l'agenda, la pubblicazione documenti e la bacheca;
3. funzionalità che incrementano la produttività come il workflow e l'anagrafica unica;
4. servizi innovativi per i Clienti.

LYNFA Studio gestisce lo Studio con managerialità ed efficienza, lasciando al Professionista tutto il tempo e le energie per fare al meglio quello che solo lui può fare: gestire le relazioni, diversificare e accrescere le occasioni di business.



Fatturazione Elettronica Pubblica Amministrazione

La soluzione TeamSystem per il tuo Studio

Con **Service Web Fatturazione Elettronica** ti permettiamo di offrire ai tuoi clienti il servizio di emissione, inoltro e archiviazione delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione. E naturalmente potrai anche gestire eventuali tue parcelle emesse nei confronti della PA.

Due appositi moduli - uno per le parcelle/fatture dello studio ed uno per il programma di fatturazione c/terzi - consentono, inoltre, di emettere in automatico i documenti di vendita nel formato XML corretto.

1. HAI GIÀ IL FILE IN FORMATO XML E DEVI SOLO SPEDIRLO E ARCHIVIARLO?

Ti basta accedere al sito dedicato al servizio, autenticarti e fare l'upload del file XML dal tuo computer al server web.

2. HAI SOLO UNA FATTURA PRODOTTA IN MODO TRADIZIONALE?

Una volta che hai effettuato l'accesso al sito web dedicato e ti sei autenticato, devi solo selezionare

l'utilità di compilazione manuale e inserire "intestazione" e "corpo" del tuo documento.

La compilazione è guidata e semplificata e puoi anche effettuarla in tempi diversi.

Ora ti basta un click sul pulsante "Invia fattura" ed hai terminato.

3. COSA SUCCEDE ORA AL TUO DOCUMENTO?

Una volta che hai inviato il file o compilato il tuo documento noi provvediamo a:

- Apporre la firma digitale;
- Inviarlo all'SDI per l'inoltro all'ufficio della PA destinatario;
- Gestire tutte le notifiche con l'SDI;
- Riportare nella tua area riservata l'esito dell'invio;
- A conservare elettronicamente a termini di legge, se lo desideri, il documento inviato e le relative notifiche.