



**FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA**

**DECRETO LEGGE RECANTE MISURE URGENTI IN MATERIA DI
STABILIZZAZIONE FINANZIARIA E DI COMPETITIVITÀ ECONOMICA**

(D.L. n. 78 del 31 maggio 2010)

NOTA OPERATIVA N. 2

SOMMARIO

Introduzione.....	4
Ristrutturazioni edilizie: debutta un nuovo tipo di ritenuta.....	5
Perché un nuovo tipo di ritenuta	5
Qual è la base imponibile della ritenuta	7
Le spese anticipate in nome e per conto del cliente.....	9
Gli aspetti ancora da chiarire	10
Il problema delle somme già assoggettate a ritenuta.....	10
Quando non si applica la nuova ritenuta	12
Problemi di fatturazione	12
Lo scomputo delle ritenute in dichiarazione dei redditi.....	13
I contratti di locazione e affitto	14
Caccia agli immobili non accatastati con la richiesta dei dati catastali nei contratti di locazione e affitto	14
I contratti soggetti al nuovo adempimento.....	14
Le modalità di comunicazione dei dati catastali	15
Quali dati indicare nella richiesta di registrazione	17
La disapplicazione delle sanzioni sul “trasfer pricing”	18
Le novità della “Manovra.....	18
Il meccanismo incentivante: la disapplicazione delle sanzioni	19
La comunicazione al Fisco del possesso della documentazione (anno in corso)	21
La comunicazione al Fisco per gli anni precedenti.....	21
I contenuti della comunicazione	22
L’addizionale sulle stock options e le novità previdenziali	22
La “nuova tassazione sulle stock options – Brevi cenni	22
La manovra “estiva: l’ultima stretta.....	23
Il calcolo dell’addizionale – Il versamento, l’accertamento e la riscossione	24
L’entrata in vigore.....	25
La duplice contribuzione dei soci amministratori di una S.r.l. - Introduzione.....	26
L’evoluzione del quadro normativo.....	27
L’orientamento dell’Inps ed il contrasto con la Cassazione.....	28
Il D.L. n. 78/2010 – Una norma di interpretazione autentica – efficacia	29
Il Fisco nel Mezzogiorno e le reti di imprese.....	29
Cenni introduttivi	29
La riduzione o azzeramento dell’IRAP nel Mezzogiorno	30
Il regime fiscale di attrazione europea.....	31
Le reti d’impresa	32

L'istituzione di zone a burocrazia zero35

INTRODUZIONE

La presente nota operativa, oltre ad essere il secondo documento predisposto dall'Accademia Romana di Ragioneria Giorgio di Giuliomaria per l'anno 2010, costituisce il completamento del commento alle norme contenute nel D.L. 78/2010 iniziato con la precedente Nota Operativa n. 1.

Tra gli argomenti trattati sono da menzionare la nuova ritenuta del 10 per cento che gli istituti di credito opereranno sui bonifici ricevuti dalle imprese che hanno eseguito lavori di ristrutturazione edilizia o interventi per il risparmio energetico a favore dei privati che intendono avvalersi delle relative detrazioni di imposta. Si tratta, ad evidenza, di un nuovo sistema per assicurare allo Stato l'effettiva riscossione delle imposte dovute dalle imprese riducendo, di fatto, la possibilità che queste, alla scadenza dei relativi pagamenti, si trovino sprovviste della liquidità necessaria per effettuarli.

Seguono le nuove norme in tema di contratti di locazione e affitto. In sostanza, il D.L. 78/2010 introduce l'obbligo di comunicare i dati catastali degli immobili, in occasione della stipula o della cessione, risoluzione o proroga dei suddetti contratti. Una novità destinata essenzialmente a supportare l'attività di controllo degli uffici e, soprattutto, ad impedire la registrazione di contratti di affitto e locazione aventi per oggetto immobili non accatastrati.

Le altre novità commentate nella presente nota operativa riguardano: la disapplicazione, a certe condizioni, delle sanzioni previste per le violazioni in tema di *transfer pricing*, l'incremento dell'imposizione sulle *stock options* per il tramite dell'apposita addizionale e la previsione del doppio obbligo contributivo per i soci delle S.r.l..

In chiusura del presente lavoro, vengono presentate le novità relative alla fiscalità del Mezzogiorno, al regime fiscale di attrazione europea, alle reti di impresa e all'istituzione di zone a burocrazia zero.

DIRITTO TRIBUTARIO:

Gruppo di studio 10) Controlli sostanziali, accertamenti e riscossione

Gruppo di studio 11) Strumenti di predeterminazione presuntiva del reddito

A cura di Nicola Forte e Riccardo Patimo

RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE: DEBUTTA UN NUOVO TIPO DI RITENUTA

Perché un nuovo tipo di ritenuta

La detrazione IRPEF del 36 per cento prevista per i lavori di ristrutturazione edilizia dalla finanziaria per il 1998, ha permesso al legislatore di attuare un'efficace politica di contrasto dell'evasione nel settore edilizio consentendo, nel contempo, di stimolarne la crescita. Infatti, i contribuenti, motivati dalla possibilità di ottenere uno "sconto fiscale" in caso di realizzazione delle predette opere, hanno incrementato le commesse del settore. Allo stesso tempo, i "paletti" posti dalla normativa in questione, in particolare l'aver agganciato la fruizione del beneficio a pagamenti effettuati esclusivamente tramite bonifico bancario, ha costretto le imprese a dichiarare tali lavori riducendone le possibilità in termini di evasione.

Il successo dell'iniziativa su entrambi i fronti, è stato testimoniato dalle continue proroghe e rinnovi che l'agevolazione ha subito, pur con alcuni adattamenti resisi necessari per esigenze di gettito come, per esempio, la riduzione della percentuale di detrazione dell'originario importo del 41 per cento all'attuale 36 per cento.

Analoghi effetti si sono avuti in relazione alla correlata agevolazione delle spese sostenute per interventi tesi all'ottenimento di un risparmio energetico anche se, in questo caso, oltre alle finalità sopra evidenziate, si voleva anche ottenere un vantaggio di tipo ecologico conseguente alla riduzione dei fabbisogni energetici.

Nonostante i buoni risultati ottenuti che, tra l'altro, sul versante della lotta all'evasione, hanno anche contribuito un migliore affinamento degli modelli matematico-statistici posti a base degli studi di settore, non sempre le agevolazioni in commento sono state utilizzate per finalità legittime.

Pertanto, il legislatore, allo scopo di ostacolare maggiormente eventuali comportamenti elusivi, ha introdotto nell'ordinamento fiscale una nuova ipotesi di ritenuta alla fonte destinata ad intercettare parte dei proventi derivanti alle imprese edili nel caso di esecuzione di commesse per lavori di ristrutturazione edilizia.

Con la nuova ritenuta, le imposte dovute da questi soggetti vengono, di fatto, anticipate rispetto alla ordinaria data di versamento collegata alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Infatti, l'articolo 25 del D.L. 78/2010 ha previsto che, a decorrere dal 1° luglio 2010, le banche e le Poste Italiane S.p.a., debbano operare una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dai beneficiari, all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti che vogliono usufruire di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione di imposta.

La stessa norma, ha fissato l'importo della ritenuta in oggetto nella misura del 10 per cento con obbligo di rivalsa.

L'articolo 25 in commento ha dunque introdotto una nuova fattispecie di ritenuta e, ovviamente, ha dovuto anche istituire una nuova figura di sostituto di imposta che è stato individuato nella banca del soggetto che riceve il bonifico.

Per quanto riguarda l'individuazione delle fattispecie nel cui ambito la nuova ritenuta è chiamata ad operare, l'articolo 25 ha previsto che queste siano individuate con un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate al quale è stato rimesso anche il compito di stabilire le modalità di esecuzione degli adempimenti relativi alla certificazione e alla dichiarazione delle ritenute operate.

Il 30 giugno 2010, con il provvedimento protocollo n. 94288/2010, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha stabilito che la nuova ritenuta si debba applicare ai pagamenti disposti con bonifico per:

- Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e successive modifiche;
- Spese per interventi di risparmio energetico effettuate ai sensi dell'articolo 1, commi 344, 345, 346 e 347 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e successive modificazioni.

Come si può notare, il provvedimento in oggetto ha ristretto il campo di applicazione del nuovo tipo di ritenuta alle sole fattispecie sopra citate.

È da ritenere, comunque, che la particolare formulazione dell'articolo 25 sia stata costruita allo scopo di permettere eventuali successive applicazioni della stessa ad ulteriori casi che ne rendessero opportuna l'estensione.

Una norma, quindi, la cui portata può essere facilmente modificata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate per permetterne l'estensione anche ad altre fattispecie di oneri deducibili o detrazioni di imposta.

Da notare che, con questo nuovo strumento, il Fisco ha dato origine ad una sorta di "prelazione" del credito ad esso spettante per la riscossione delle imposte rispetto a quelli dell'intera massa creditoria dell'impresa beneficiaria del pagamento il che, in tempi come gli attuali, caratterizzati dalle note carenze di liquidità, può creare non pochi problemi finanziari alle imprese stesse.

D'altro canto, con questo nuovo tipo di ritenuta, le imposte dovute dalle imprese operanti nel settore edile e del risparmio energetico, vengono sì anticipate ma comunque in forma dilazionata, essendo collegate all'incasso dei singoli lavori effettuati. In questo modo, si dovrebbe evitare che dette imprese giungano alla scadenza dei pagamenti delle imposte sul reddito prive della necessaria liquidità.

Per meglio comprendere la portata della novità in commento, si è ritenuto opportuno analizzare gli effetti della stessa riferiti a ciascuno dei soggetti coinvolti.

Committenti:

Poiché la novità influisce solo sul *quantum* che materialmente viene incassato dai beneficiari dei pagamenti, ovvero dalle imprese che eseguono gli interventi di recupero edilizio o quelli finalizzati al risparmio energetico, la norma non comporta l'imposizione di alcun adempimento aggiuntivo a carico dei committenti né, ovviamente, alcuna riduzione delle detrazioni spettanti. Per la fruizione di entrambi i benefici continuano dunque a valere le regole originarie che prevedono: la comunicazione preventiva al Centro operativo di Pescara, per gli interventi di manutenzione straordinaria, ristrutturazione, restauro e risanamento conservativo e all'Enea per quelli finalizzati all'ottenimento di un risparmio energetico. I pagamenti destinati alle imprese incaricate dell'esecuzione dei predetti interventi devono, pertanto, continuare ad essere eseguiti mediante bonifico bancario o postale con l'indicazione del codice fiscale o della partita IVA dell'impresa fornitrice.

Banche e uffici postali

Le banche o gli uffici postali che ricevono bonifici destinati alle imprese che hanno effettuato interventi nell'ambito delle agevolazioni in commento, devono operare una ritenuta del 10 per cento sui ricavi o compensi da accreditare. Nessun adempimento è pertanto previsto per le banche o gli uffici postale del soggetto che dispone il pagamento.

Le ritenute operate devono poi essere versate con il modello F24 utilizzando lo specifico codice tributo. A questo proposito, con la risoluzione n. 65 del 30 giugno 2010, è stato istituito il codice tributo 1039 denominato “*ritenuta operata da banche e Poste Italiane S.p.a. all’atto dell’accredito dei pagamenti relativi a bonifici disposti per beneficiare di oneri deducibili e detrazioni di imposta ai sensi dell’articolo 25 del D.L. n. 78/2010*”.

Entro il 28 febbraio dell’anno successivo, le banche o Poste Italiane sono tenute a rilasciare l’apposita certificazione prevista dal D.P.R. 322/98 attestante sia i compensi accreditati che le ritenute effettuate. Da ultimo, questi soggetti dovranno includere tali ritenute nella propria dichiarazione dei sostituti di imposta.

Imprese, artigiani e professionisti che eseguono gli interventi per conto del committente

Per quanto riguarda le imprese, ivi incluse quelle artigiane, le fatture emesse a fronte degli interventi eseguiti, devono contenere sia il costo dei materiali sia quello del lavoro svolto. Nel caso dei professionisti, tuttavia, non è richiesta l’indicazione dell’ordinaria ritenuta d’acconto nel caso in cui il committente sia anch’esso sostituto di imposta. Infatti, la nuova ritenuta si presenta come alternativa e prevalente rispetto a quelle operate in via ordinaria dai sostituti di imposta. L’importo dei compensi o ricavi materialmente spettanti verrà accreditato sul conto delle imprese o dei professionisti al netto della ritenuta del 10 per cento. Le ritenute subite potranno quindi essere inserite nella dichiarazione dei redditi per ridurre le imposte da questi dovute. Da notare, che le ritenute in oggetto trovano applicazione anche nel caso in cui questi soggetti si avvalgano di regimi assoggettati ad imposta sostitutiva come, per esempio, quello dei contribuenti minimi.

L’obbligo di operare la ritenuta del 10 per cento riguarda soltanto i pagamenti effettuati tramite bonifico bancario o postale con l’ovvia conseguenza che ne sono esclusi tutti quelli per contanti.

Sotto questo profilo, due sono gli aspetti da tenere in considerazione:

1. Il fatto che al contribuente rimane sempre la scelta tra avvalersi delle disposizioni che danno diritto alle detrazioni in oggetto oppure operare per contanti rinunciando ai suddetti benefici il che, da un punto di vista pratico lascia tuttora scoperto un certo margine all’evasione;
2. La circostanza che i pagamenti in esame sono soltanto quelli relativi ai bonifici con i quali i contribuenti intendono beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione di imposta e che quindi rimangono esclusi dalle previsioni dell’articolo 25 tutti i pagamenti relativi a: oneri di urbanizzazione, ritenute fiscali su onorari di professionisti, imposta di bollo, diritti dovuti sugli atti amministrativi quali: concessioni, autorizzazioni e denunce di inizio attività.

Qual è la base imponibile della ritenuta

Il meccanismo introdotto dal D.L. 78/2010 poteva apparire, ad una prima e superficiale lettura dell’articolo 25, piuttosto semplice: si trattava soltanto di operare una ritenuta pari al 10 per cento dell’importo bonificato dai contribuenti per i pagamenti necessari a fruire delle agevolazione sulle ristrutturazioni edilizie e sul risparmio energetico.

Tuttavia, un’analisi più approfondita della questione portava a concludere che tale *modus operandi* non corrispondesse affatto allo spirito ispiratore della norma.

Infatti, poiché la ritenuta in oggetto deve essere effettuata a titolo di acconto delle imposte sui redditi dovute dai beneficiari, la stessa andrebbe operata solo sulle somme che rappresentano incassi di ricavi o compensi.

Ora, poiché gli importi bonificati comprendono anche l'IVA, peraltro a volte con applicazione di aliquote differenti, si poneva il problema di come scorporare questa imposta per la corretta applicazione della ritenuta.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, seppur tempestivo, non aveva purtroppo risolto il problema inducendo di conseguenza parte della dottrina a ritenere necessario che i soggetti ordinanti indicassero nel bonifico l'importo dell'IVA inclusa nel pagamento. Un simile adempimento, seppur risolutivo in termini pratici, finiva per gravare i contribuenti che volevano avvalersi delle detrazioni per ristrutturazioni edilizie e risparmio energetico di un ulteriore adempimento.

Fortunatamente, con la circolare n. 40/E del 28 luglio 2010, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato specificamente il problema indicandone la corretta soluzione.

La circolare ha infatti:

- Confermato che la base imponibile per la quantificazione della ritenuta dovesse essere determinata al netto dell'IVA inclusa nel pagamento, “... *in quanto altrimenti verrebbero alterate le caratteristiche di neutralità di tale imposta*”;
- Precisato come l'IVA che risulta inclusa nei pagamenti in oggetto può essere stata applicata sia con l'aliquota del 10 per cento che con quella del 20 per cento;
- Escluso che il soggetto ordinate il bonifico sia tenuto ad indicare separatamente l'importo dell'IVA inclusa nel pagamento perché ciò: “... *comporterebbe un notevole aggravio nella procedura di accredito e sarebbe senz'altro soggetta a margini di imprecisione*”;
- Stabilito che, per semplificare le modalità di quantificazione della ritenuta da operare, si debba presumere che l'aliquota applicata sia sempre quella più elevata del 20 per cento.

Conseguentemente, le banche o gli uffici postali sono tenuti ad effettuare la ritenuta in oggetto **dopo aver scorporato dal bonifico ricevuto l'IVA calcolata sempre con l'aliquota del 20 per cento.**

A nulla rileva, pertanto, la circostanza che l'operazione sia stata assoggettata, in tutto o in parte, alla minore aliquota del 10 per cento.

Questa scelta, che ha il pregio di rendere più semplice ed omogeneo il meccanismo operativo della nuova ritenuta, può, come è facile intuire, dar luogo a casi in cui il soggetto destinatario del pagamento, a parità di importi dovuti, subisca un prelievo diverso in funzione dell'aliquota IVA effettivamente applicata.

Esempio:

Operazione con IVA al			10%		10%
A	Importo delle prestazioni		1.200,00		1.200,00
B	IVA		120,00		120,00
C	Totale fattura		1.320,00		1.320,00
D	Imponibile della ritenuta	$D = C : 1,2$	1.100,00		1.100,00
E	Ritenuta operata	$E = D \times 10\%$	110,00	$E = A \times 10\%$	120,00
F	Importo netto del bonifico	$F = C - E$	1.210,00		1.200,00

L'operazione sopra riportata è stata assoggettata ad IVA al 10 per cento.

L'importo bonificato è, in entrambi i casi, pari a 1.320 euro.

La banca, secondo le indicazioni contenute nella circolare n. 40, scorpora l'importo dell'IVA applicando l'aliquota del 20 per cento e quindi determina la base imponibile della ritenuta in 1.100 euro. Conseguentemente, la ritenuta operata sarà pari a euro 110 e il netto accreditato a 1.210 euro.

Se invece, come mostrato nella seconda colonna, la ritenuta fosse stata calcolata sull'effettivo importo delle prestazioni (1.200 euro), l'importo da trattenere sarebbe stato di 120 euro e il netto incassato sarebbe ammontato a 1.200 euro.

Questo esempio dimostra, pertanto, che il meccanismo scelto dall'Agenzia delle entrate favorisce le operazioni fatturate con IVA al 10 per cento, comportando un minore importo della ritenuta da operare e, conseguentemente, un maggior incasso di quanto dovuto.

Le spese anticipate in nome e per conto del cliente

Un problema che ancora non ha trovato soluzione si verifica quando nell'importo incluso in fattura figurano anche spese sostenute in nome e per conto del cliente e che, ai sensi dell'articolo 15 D.P.R. 633/72, sono escluse dalla base imponibile IVA.

Casi del genere possono aversi quando, ad esempio, un professionista anticipa gli oneri per la DIA.

Come mostrato nella tabella che segue, se i compensi dovuti sono pari a 12.000 euro e le spese escluse ammontano a 3.000 euro, la banca del professionista, a fronte di un bonifico di 17.400 euro, scorporerà l'IVA applicando l'aliquota del 20 per cento e opererà una ritenuta di 1.450 euro ($17.400 : 1,2 \times 0,1$). Pertanto, il professionista incasserà 15.950 euro.

Se la banca avesse potuto applicare la ritenuta solo sui compensi dovuti, e quindi su 12.000, l'importo della stessa sarebbe stato pari a 1.200 euro, con conseguente aumento dell'importo effettivamente incassato (euro 16.200.)

	Operazione con IVA al		20%		20%
A	Compensi		12.000,00		12.000,00
B	IVA		2.400,00		2.400,00
C	Spese escluse ex Articolo 15 D.P.R. 633/72		3.000,00		3.000,00
D	Totale fattura		17.400,00		17.400,00
E	Imponibile della ritenuta	$E = D : 1,2$	14.500,00	$E = (A+B) : 1,2$	12.000,00
F	Ritenuta operata	$F = E \times 10\%$	1.450,00	$E = A \times 10\%$	1.200,00
G	Importo netto del bonifico	$F = D - E$	15.950,00		16.200,00

In buona sostanza, ove nella fattura del professionista figurino anche spese escluse dalla base imponibile, il meccanismo imposto dalla circolare n. 40 determina l'applicazione di una maggiore ritenuta.

Questo effetto, è bene ricordarlo, si manifesta solo in termini finanziari essendo destinato ad essere riassorbito una volta inserita la ritenuta subita nella dichiarazione dei redditi.

Tuttavia, ove si volesse comunque evitare tale sfasamento temporale, il professionista potrebbe optare per una delle seguenti soluzioni:

1. Chiedere al cliente di sostenere direttamente le spese in questione;
2. Indicare le stesse in una nota spese separata e da saldare autonomamente.

Entrambe le soluzioni si basano sul fatto che, ai fini del riconoscimento della detrazione per le ristrutturazioni edilizie, non è necessario che le spese per tali oneri vengano effettuate con bonifico bancario e ciò all'evidente scopo di semplificare gli adempimenti posti a carico dei contribuenti.

Gli aspetti ancora da chiarire

Il metodo scelto dall'Agenzia delle entrate per la determinazione della base imponibile della ritenuta, pur con gli inconvenienti illustrati nel precedente paragrafo, ha il pregio di risolvere in maniera abbastanza semplice il problema del calcolo della ritenuta da operare.

Tuttavia, l'imposizione della nuova ritenuta può avere effetti distorsivi nel caso in cui i bonifici vengano effettuati nei confronti di banche non residenti o un soggetto non residente riceva questi pagamenti su una banca italiana.

Nel primo caso, infatti, nessun obbligo può gravare sulla banca straniera circa l'effettuazione della ritenuta in commento.

Nella seconda ipotesi, invece, il fatto che un operatore non residente, privo di stabile organizzazione in Italia, riceva il bonifico presso una banca italiana lo renderebbe soggetto a ritenuta pur in assenza del presupposto impositivo. In sostanza, nell'ipotesi prospettata, i redditi prodotti da tale soggetto sarebbero imponibili nello stato di residenza dello stesso e quindi non avrebbe senso assoggettarli a ritenuta.

Parte della dottrina ha proposto che l'operazione in oggetto venga esonerata dal prelievo, previa presentazione di un certificato che attesti la mancanza di una stabile organizzazione in Italia¹. In assenza di una specifica presa di posizione da parte dell'Agenzia delle Entrate, a tali soggetti non resterebbe altra alternativa che quella di presentare istanza di rimborso ex. Articolo 38 D.P.R. 602/73.

Il problema delle somme già assoggettate a ritenuta

L'applicazione delle ritenute alla fonte costituisce un'anticipazione delle imposte dovute dal soggetto che subisce il prelievo.

Questo sfasamento temporale, tra il momento in cui sorge il debito di imposta del soggetto e quello in cui avviene materialmente il prelievo parziale ad opera della ritenuta, non sempre risulta ben accetto da parte dei contribuenti.

Infatti, se da un lato si hanno meno problemi al momento di pagare le imposte che scaturiscono dalla dichiarazione dei redditi, dall'altro, il fatto di non poter incassare interamente quanto fatturato può creare problemi di tipo finanziario di varia entità.

Facile comprendere, pertanto, come l'introduzione di una nuova fattispecie di ritenuta non venga certo accolta con favore.

Nel caso in esame, inoltre, vi era, almeno nella fase di avvio del nuovo istituto, il rischio che la norma in commento si affiancasse ad altre in tema di ritenute comportando, in concreto, un incremento dei prelievi alla fonte.

In particolare, si temeva che la nuova ritenuta venisse a sommarsi a quella prevista dall'articolo 25 del D.P.R. 600/73. Come si ricorderà, in base a tale articolo, i condomini

¹ Marco Piazza, Antonella Scagliarini, *Per le banche ricerca difficile sulla causale dei bonifici*, in *Il Sole 24 Ore* del 3 luglio 2010, pag 25.

sono tenuti ad operare una ritenuta del 4 per cento in caso di corresponsione di corrispettivi per prestazioni relative a contratti d'appalto di opere e servizi.

In sostanza, il timore era che, se si fossero dovute applicare entrambe le fattispecie di ritenuta, quella prevista dall'articolo 25 D.P.R. 600/73 e quella introdotta dall'articolo 25 del D.L. 78/2010, il prelievo complessivo alla fonte sarebbe stato pari al 14 per cento.

Analoghe considerazioni potevano, però, essere svolte nel caso delle fatture emesse da professionisti che sono soggette all'ordinaria ritenuta dal 20 per cento.

L'Agenzia delle entrate, ha affrontato il problema con la circolare 40/E del 28 luglio 2010 stabilendo che, nei casi in esame, si debba applicare soltanto la ritenuta del 10 per cento prevista dall'articolo 25.

Quindi, ove le prestazioni in oggetto vengano rese allo scopo di fruire delle detrazioni per ristrutturazioni edilizie e/o risparmio energetico, nessuna ritenuta dovrà essere operata dal committente in quanto la banca del beneficiario provvederà ad applicare la nuova ritenuta del 10 per cento.

Quanto sopra, comporta, quale primo effetto, un cambiamento nelle modalità di redazione delle fatture che verranno emesse da detti soggetti.

Infatti, nel caso in cui le relative prestazioni vengano rese a committenti che intendono beneficiare delle suddette agevolazioni fiscali, nessuna ritenuta dovrà essere evidenziata in fattura.

È evidente che, al fine di evitare errori nella compilazione delle fatture, è necessaria un'adeguata comunicazione tra le parti in causa.

Da un punto di vista operativo, il committente che intende avvalersi delle detrazioni in esame, dovrà comunicare le proprie intenzioni al prestatore in modo che questi rediga la propria fattura senza evidenziarvi la ritenuta e, successivamente, provvedere al pagamento della stessa con bonifico bancario o postale.

Il prestatore subirà pertanto solo il prelievo alla fonte del 10 per cento che poi provvederà a scomputare dalle imposte dovute in sede di dichiarazione dei redditi.

Qualche problema si è posto in sede di avvio della nuova ritenuta in quanto poteva accadere che i prestatori delle opere o servizi soggetti a ritenuta avessero presentato ai committenti fatture con l'indicazione della ritenuta.

In questi casi, per evitare la duplicazione della ritenuta alla fonte, era sufficiente ricordare al committente di effettuare il pagamento dell'importo al lordo della ritenuta anche se forse, esigenze di chiarezza, avrebbero suggerito di annullare la fattura emessa per il tramite di apposita nota di variazione per poi rimetterla senza l'indicazione della ritenuta.

Bisogna, infatti, considerare che, ai fini dell'applicazione della nuova ritenuta, non assume rilievo la data di emissione della fattura ma unicamente quella di pagamento della stessa. È quindi ben possibile che i pagamenti effettuati a partire dal 1 luglio 2010 ben possano aver avuto per oggetto fatture emesse prima di tale data e, come tali, compilate nel modo usuale con l'indicazione della ritenuta da operare.

Riassumendo, alla luce delle nuove disposizioni introdotte dall'articolo 25 D.L. 78/2010, nel caso in cui il committente volesse beneficiare della detrazione per le ristrutturazioni edilizie dovrebbe:

- Comunicarlo al prestatore d'opera o al professionista facendo presente che la relativa fattura andrà compilata senza indicazione della ritenuta;
- Pagare con bonifico bancario o postale l'importo indicato in fattura;

La banca del beneficiario provvederà poi ad effettuare la ritenuta del 10 per cento e a fornire, successivamente, la certificazione necessaria per lo scomputo della stessa in dichiarazione dei redditi.

Quando non si applica la nuova ritenuta

Da quanto esposto nei paragrafi precedenti appare chiaro che l'applicazione della nuova ritenuta è circoscritta a quei casi in cui i committenti intendano avvalersi delle detrazioni di imposta previste per le ristrutturazioni edilizie (36 per cento) e per il risparmio energetico (55 per cento).

Tuttavia, anche all'interno di tali fattispecie, esistono casi in cui la suddetta ritenuta non deve essere applicata.

Per esempio, non è possibile applicare la nuova ritenuta nel caso in cui i pagamenti non avvengano per mezzo di bonifici bancari o postali come accade nel caso di sostenimento di oneri di urbanizzazione.

Altro caso da prendere in considerazione è quello del pagamento, sempre per mezzo di bonifico bancario, della quota di prestazioni che eccede il limite dei 48.000 euro. Infatti, poiché i pagamenti che eccedono detto limite non danno diritto ad alcuna detrazione, il committente può decidere di pagarli mediante assegni bancari o effettuando un bonifico privo dell'indicazione del codice fiscale del e degli estremi della legge che dà diritto alla detrazione.

Vi è poi la possibilità che la detrazione per il risparmio energetico venga richiesta da un'impresa nel qual caso, non assumendo rilevanza la data di pagamento ma l'iscrizione del costo in contabilità, nel rispetto del criterio della competenza, non è necessario effettuare il pagamento mediante bonifico bancario.

Problemi di fatturazione

Le modalità di applicazione della nuova ritenuta indicate nella circolare 40/E/2010 dell'Agenzia delle Entrate sono certamente da apprezzare in quanto tese a risparmiare ai contribuenti l'applicazione di più di un tipo di ritenuta alla fonte.

Ciononostante, come già evidenziato, possono presentarsi dei problemi in tutti quei casi in cui, colpevole una cattiva comunicazione tra committente e prestatore, si verificano errori nella compilazione delle fatture.

Occorre precisare che, già prima della novità introdotta dall'articolo 25 D.L. 78/2010 e dei chiarimenti di prassi sopra indicati, non vi era una norma che rendesse obbligatoria l'esposizione della ritenuta in fattura. Tale adempimento viene dunque rispettato, per prassi, soprattutto allo scopo di semplificare le operazioni di versamento e certificazione delle ritenute da parte dei soggetti committenti.

Potrebbe pertanto capitare che, in caso di indicazione in fattura della ritenuta ordinaria (del 4 o 20 per cento secondo i casi) il committente potrebbe essere indotto a versarla (e poi a certificarla) dando luogo, di fatto, ad un maggior prelievo anticipato.

Errori di questo tipo possono verificarsi, per esempio, quando il committente non informa chiaramente il destinatario della propria intenzione di ottenere il beneficio delle detrazioni di imposta in oggetto.

Lo scomputo delle ritenute in dichiarazione dei redditi

Le ritenute effettuate dalle banche o da Poste italiane S.p.a. dovranno essere certificate ai soggetti sostituiti entro il 28 febbraio dell'anno successivo per dar modo agli stessi di scomputare le stesse dalle imposte dovute in sede di dichiarazione dei redditi.

Da notare che la nuova ritenuta, in virtù della specialità della disciplina in oggetto, deve essere applicata anche ai soggetti operanti con il regime delle nuove iniziative produttive introdotto dalla L. 388/2000 i quali, come è noto, non devono subire alcuna ritenuta da parte dei soggetti committenti.

Le ritenute subite potranno inoltre essere scomputate anche da parte dei soggetti che hanno aderito allo speciale regime dei contribuenti minimi, nonostante la tassazione degli stessi avvenga per mezzo di un'imposta sostitutiva.

I CONTRATTI DI LOCAZIONE E AFFITTO

Caccia agli immobili non accatastati con la richiesta dei dati catastali nei contratti di locazione e affitto

Uno dei problemi che si pongono in materia di contrasto all'evasione nel settore immobiliare, è quello dell'individuazione di quegli immobili che, nonostante non siano stati accatastati, vengono comunque dati in locazione dai proprietari.

Il mancato accatastamento degli immobili o il non aggiornamento delle rendite catastali a seguito di variazioni delle caratteristiche urbanistiche dell'immobile, comporta rilevanti perdite di gettito soprattutto nel comparto ICI dove la base imponibile è ancorata ai dati catastali degli immobili.

A fronte di ciò, i proprietari di questi immobili hanno comunque il vantaggio di poter affittare detti beni e quindi di beneficiare di un contratto legalmente valido da utilizzare in caso di morosità dell'inquilino.

Per contrastare detti comportamenti, il D.L. 78/2010 ha imposto, per i contratti sottoposti a registrazione a partire dal 1° luglio 2010, l'indicazione dei dati catastali dell'immobile oggetto di locazione o affitto.

Infatti, l'articolo 19, comma 15 del D.L. n. 78/2010, rubricato "Aggiornamento del catasto", stabilisce che: *"La richiesta di registrazione di contratti, scritti o verbali, di locazione o affitto di beni immobili esistenti sul territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite, deve contenere anche l'indicazione dei dati catastali degli immobili. ..."*.

Nel caso in cui i contratti in oggetto dovessero comunque essere registrati senza l'indicazione dei dati catastali dell'immobile, è prevista l'irrogazione di rilevanti sanzioni che vanno dal 120 al 240 per cento dell'imposta di registro dovuta per la registrazione del contratto. La sanzione grava sul proprietario dell'immobile ma è prevista la solidarietà tra proprietario e conduttore.

Il nuovo adempimento dovrebbe, pertanto, incentivare l'accatastamento degli immobili che attualmente non risultano censiti, permettendo dunque un aumento della base imponibile IRPEF e ICI e rendendo più agevoli i controlli su dette imposte.

I contratti soggetti al nuovo adempimento

L'indicazione dei dati catastali è obbligatoria per i contratti di locazione e affitto sia stipulati in forma scritta che verbale. A queste fattispecie, la norma ha aggiunto anche i casi di cessione, risoluzione o proroga, anche tacita, dei medesimi contratti e ciò all'evidente scopo di permettere all'Agenzia delle entrate di ottenere anche i dati catastali degli immobili di contratti già in essere.

L'articolo 19 non menziona specificamente i contratti di comodato ma questi sono stati fatti rientrare nell'ambito applicativo della norma dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 25 giugno 2010, protocollo 2010/83561.

Per quanto riguarda gli immobili oggetto dei predetti contratti, la norma attribuisce rilievo agli immobili in generale e quindi sia ai terreni che ai fabbricati, a prescindere dal fatto che questi ultimi abbiano i requisiti di ruralità e pone, quale unica limitazione, il fatto che gli stessi esistano sul territorio dello Stato. La tipologia dell'immobile oggetto del contratto, o il fatto che la locazione o l'affitto riguardino soltanto una parte dell'immobile, non assume pertanto alcun rilievo ai fini dell'individuazione dell'ambito applicativo della norma.

Le modalità di comunicazione dei dati catastali

Per l'indicazione, o meglio per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate, dei dati catastali dell'immobile oggetto del contratto, è stata istituita un'apposita modulistica. Per tale adempimento non è quindi necessario riportare i suddetti dati nel contratto anche se, per praticità, può essere comunque opportuno includerli nel testo dello stesso.

Come anticipato, l'articolo 19 prevede che i dati catastali degli immobili vengano comunicati all'Agenzia delle Entrate sia in occasione della stipula dei relativi contratti di affitto o locazione sia in caso di cessione, risoluzione o proroga dei suddetti contratti.

Al fine di distinguere le due ipotesi sopra riportate, con il già citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 giugno 2010 protocollo 2010/83561, sono stati predisposti due diversi tipi di moduli per la comunicazione dei dati catastali:

1. Il nuovo modello 69, che è stato modificato e aggiornato inserendovi il nuovo quadro D "Dati degli Immobili", da utilizzare in caso di registrazione dei contratti in oggetto;
2. Il modello CDC "Comunicazione dati catastali", che invece si usa per comunicare i dati catastali degli immobili in occasione di eventuali cessioni, risoluzioni anticipate o proroghe dei relativi contratti di affitto o locazione.

Da notare che con il suddetto Provvedimento, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che: "*... per motivi di omogeneità e di razionalizzazione del sistema*", la comunicazione dei dati catastali dell'immobile va effettuata anche in caso di registrazione di contratti di comodato.

Si ricorda che per la registrazione del contratto in esame sono possibili due strade alternative:

- Quella "ordinaria" che prevede la presentazione all'Agenzia delle Entrate della documentazione cartacea costituita da: due copie, in bollo, del contratto da registrare, la ricevuta di versamento dell'imposta di registro dovuta (mod. F23) e il nuovo modello 69 contenente i dati catastali dell'immobile;
- Quella telematica, mediante la quale sia il testo del contratto da registrare che il modello 69 vengono inviati da un intermediario abilitato. A differenza del caso precedente, il pagamento dell'imposta di registro si effettua al momento della richiesta di registrazione del contratto di affitto.

La presentazione del nuovo modello Cdc può, invece, avvenire, almeno per ora, solo in forma cartacea non essendo stata ancora attivata la procedura per consentirne la presentazione contestualmente al versamento dell'imposta di registro. Il termine per la presentazione di questo modello è di 20 giorni decorrenti dalla data del versamento che attesta l'intervenuta cessione, risoluzione anticipata (a prescindere dal fatto che sia dovuta all'inadempimento del conduttore) o proroga del contratto di affitto o locazione.

Un aspetto importante da tenere presente è il fatto che, ai fini di un'adeguata comprensione del nuovo adempimento, è la distinzione, operata dall'Agenzia delle Entrate, tra proroga e rinnovo del contratto.

La proroga si verifica quando il contratto viene rinnovato, anche tacitamente, dopo la scadenza naturale prevista dallo stesso. In questo caso è obbligatoria la presentazione del modello Cdc per la comunicazione dei dati catastali dell'immobile.

Il rinnovo, invece, si riferisce al momento del pagamento dell'imposta di registro in occasione della annualità successive alla prima. I rinnovi sono, pertanto, si verificano sempre all'interno dell'originaria durata del contratto. In tali casi non è richiesta la presentazione del modello Cdc.

Da notare che la presentazione del modello Cdc permette ora di assolvere all'adempimento previsto dall'articolo 17, comma 2, D.P.R. 131/86 e cioè alla presentazione dell'attestato di versamento dell'imposta di registro.

Come si ricorderà, in precedenza, e dunque fino allo scorso 30 giugno 2010, una volta versata l'imposta dovuta, era necessario presentare all'Agenzia delle Entrate, entro 20 giorni dalla data di pagamento dell'imposta dovuta, il modello F23 debitamente quietanzato. Ora, invece, questo adempimento viene assolto con la presentazione del modello Cdc.

L'articolo 19 impone la comunicazione dei dati catastali dell'immobile nei casi di cessione, risoluzione o proroga dei relativi contratti di affitto o locazione già registrati alla data di entrata in vigore della norma (1°luglio 2010).

Tuttavia, per evitare inutili duplicazioni del medesimo adempimento, la comunicazione in oggetto va fatta una sola volta a prescindere dal fatto che, per il medesimo contratto, si verifichi più di una delle fattispecie sopra evidenziate.

In pratica, se lo stesso contratto subisce prima una cessazione e, successivamente, una proroga, la comunicazione dei dati catastali va fatta solo in occasione del primo evento, la cessazione, e non va ripetuta in occasione della successiva proroga.

Ai fini della corretta individuazione del contratto cui si riferisce la comunicazione dei dati catastali dell'immobile, il modello Cdc deve contenere anche:

1. Il codice dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate presso il quale il contratto è stato registrato;
2. L'anno, la serie, il numero e il sottnumero di registrazione del contratto.

L'Agenzia delle Entrate, al fine di consentire il puntuale rispetto dei nuovi adempimenti previsti dall'articolo 19, ha poi:

- Provveduto ad aggiornare le specifiche tecniche per la registrazione telematica dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili e per il versamento delle relative imposte;
- Approvato le specifiche tecniche per il pagamento delle imposte e per la comunicazione delle cessazioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione e affitto di beni immobili;
- Stabilito che il nuovo modello Cdc sia utilizzato esclusivamente in forma cartacea fintanto che non sarà attivata la procedura per la trasmissione telematica dello stesso.

•

Gli aggiornamenti della modulistica hanno riguardato:

- il modello 69: in cui è stato aggiunto il Quadro D da usare, in caso di registrazione cartacea del contratto, per indicare i dati catastali dell'immobile;

- le specifiche tecniche per la registrazione telematica dei contratti, il versamento delle relative imposte, e la comunicazione delle eventuali cessioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di affitto o locazione;
- l’istituzione del nuovo modello Cdc, per ora disponibile solo in forma cartacea, con il quale adempiere alla comunicazione dei dati catastali dell’immobile, nei casi di cessione, risoluzione o proroga dei contratti di affitto o locazione già in essere alla data del 1°luglio 2010.

Quali dati indicare nella richiesta di registrazione

La compilazione del nuovo Quadro D del modello 69, richiede l’indicazione dei seguenti dati:

- codice catastale: che va individuato in relazione al comune in cui si trova l’immobile oggetto del contratto,
- il codice T o U al fine di distinguere se l’immobile è censito nel catasto terreni o in quello edilizio urbano;
- il codice I o P, che permette di distinguere se trattasi di particella o unità immobiliare intera o di una porzione della stessa;
- sezione urbana, che va indicata solo se presente;
- i numeri identificanti il foglio, la particella e il subalterno dell’unità immobiliare;
- la partita e il corpo tavolare e la porzione materiale, che possono essere ricavati dalla certificazione catastale.

Per soddisfare il nuovo adempimento richiesto dall’articolo 19 D.L. 78/2010 occorre distinguere il caso in cui oggetto del contratto sia un fabbricato urbano da quello in cui, si tratti di tratti di fabbricati rurali o di terreni.

Per i fabbricati urbani è necessario riportare i seguenti dati: foglio, mappale, sezione, numero, subalterno, partita catastale, categoria catastale, classe, consistenza (vani), rendita catastale, zona censuaria, indirizzo (via, civico, scala, interno ecc.).

Nel caso di fabbricati rurali, invece, si indicheranno: foglio, particella, subalterno, quantità: superficie, reddito dominicale, reddito agrario.

Non vengono richiesti i dati relativi alla categoria catastale e alla rendita per i fabbricati, né quelli relativi al reddito dominicale e al reddito agrario per i terreni.

Infine, per stabilire quali contratti sono soggetti al nuovo adempimento e quali no, è sufficiente fare riferimento alla data di entrata in vigore del D.L. 78/2010 e cioè al 30 giugno 2010.

Tenuto conto di ciò, l’indicazione dei dati catastali dell’immobile è obbligatoria soltanto per i contratto registrati a partire dal 1°luglio 2010.

Poiché la registrazione dei contratti di affitto può avvenire entro 30 giorni dalla data di stipula degli stessi, tutti i contratti registrati entro il 30 giugno 2010 non sono soggetti ai nuovi obblighi.

I contratti stipulati tra il 1°e il 30 giugno 2010, avrebbero invece dovuto rispettare il nuovo adempimento se registrati in data successiva al 1°luglio 2010.

Tenuto conto del fatto che, come accennato in premessa, la sanzione prevista per la mancata indicazione dei dati catastali va dal 120 al 240 per cento dell’importo dell’imposta di registro dovuta, diviene importante esaminare attentamente i contratti stipulati nella finestra temporale sopra evidenziata al fine di verificare l’eventuale sussistenza dell’obbligo di indicazione dei dati catastali dell’immobile

LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI SUL “TRASFER PRICING”

Le novità della “Manovra

Il D.L. n. 78/2010 ha introdotto un meccanismo premiale di disapplicazione delle sanzioni in caso di *transfer pricing* al verificarsi di determinati presupposti.

L'articolo 26 ha previsto che in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni infragruppo, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione, variabile dal 100 al 200 per cento dell'imposta evasa, non si applica qualora nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria un'idonea documentazione che sarà individuata con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il transfer pricing

Nozione

Il *transfer pricing* consiste in una pratica realizzata attraverso cessioni di beni e/o prestazioni di servizi tra imprese associate ed appartenenti solitamente ad uno stesso gruppo, effettuate sulla base di corrispettivi inferiori a quelli di mercato in modo da determinare un trasferimento di redditi da una società del gruppo ad un'altra. Attraverso tali operazioni i gruppi di imprese intendono pianificare le diverse attività **con l'obiettivo di beneficiare del maggior risparmio di imposta possibile.**

In pratica un'impresa che ne controlla un'altra, fiscalmente residente in uno Stato estero caratterizzato per un livello di fiscalità inferiore rispetto alla media (normalmente modesto), ha interesse a “convogliare” la maggior parte dell'utile imponibile verso tale impresa, al fine di eludere la maggiore tassazione che verrebbe a realizzarsi qualora il medesimo utile fosse imputabile all'impresa controllante nel proprio Stato di residenza.

Esempio

- Zeta è un'impresa residente in Italia;
- Beta è un'impresa controllata da Zeta e residente in un Paese il cui livello della fiscalità è pari a zero;
- Zeta rivende a Beta, per 6.000 euro, un bene che è costato 11.000 euro;
- Beta vende i beni acquistati all'interno del gruppo nel suo mercato interno per un prezzo pari a 15.000 euro.

Nel caso specifico si realizza un trasferimento di reddito imponibile da Zeta, cioè l'impresa residente in Italia (controllante) a Beta, impresa non residente. L'utile che Zeta avrebbe realizzato se avesse venduto i medesimi beni ad un'impresa indipendente (non facente parte del gruppo) in condizioni di libero mercato, viene tassato in capo a Beta che è localizzata in un territorio caratterizzato per una fiscalità pari a zero.

La disciplina del *transfer pricing*, nel testo Unico attualmente in vigore, è contenuta nell'articolo 110, comma 7. In base alla disposizione citata i **componenti di reddito**, cioè i ricavi, i costi, le plusvalenze, le sopravvenienze, etc derivanti da operazioni con società non residenti in Italia e legate da rapporti di partecipazione o di altra natura (siano essi diretti o indiretti), **sono valutati in base al valore normale** dei beni ceduti o dei servizi prestati. **Per valore normale si intende** il prezzo o corrispettivo, mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione (articolo 9 del Tuir). In sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, le imprese devono verificare che i corrispettivi praticati nelle vendite o negli acquisti con società estere del gruppo siano allineati al valore normale. Tale verifica richiede che l'impresa italiana mantenga evidenza dei criteri utilizzati per determinare i prezzi e formuli analisi di comparazione secondo uno dei criteri indicati dall'OCSE. Tuttavia, qualora a causa di determinate politiche commerciali, i prezzi siano inferiori per le vendite e/o superiori per gli acquisti, rispetto al prezzo di mercato, il contribuente dovrà apportare al risultato civilistico apposite variazioni in aumento per determinare l'imponibile IRES.

Un esempio di accertamento

Potrebbe dunque verificarsi che, come nell'esempio sopra riportato, Zeta abbia trasferito i beni ad un prezzo chiaramente inferiore rispetto al valore normale degli stessi. Conseguentemente:

- Il Fisco potrebbe rettificare il prezzo di cessione, pari a 6.000 euro, elevandolo a 18.000 euro, tenendo appunto in considerazione il valore normale;
- in questo caso la società controllante residente realizzerebbe un utile di 7.000 euro (18.000 – 11.000 euro);
- invece la società non residente, localizzata in uno Stato estero a bassa fiscalità realizzerebbe una perdita.

Nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria, oltre ad accertare in capo a Zeta un maggior reddito, irrogherebbe una sanzione per infedele dichiarazione in misura variabile dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta. Troverebbe dunque applicazione la sanzione prevista dall'articolo 1, comma 2 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471.

L'articolo 26 del D.L.n. 78/2010 è intervenuto sulla materia delle sanzioni. In particolare è stato aggiunto nel corpo del citato articolo 1, dopo il comma 2, il comma 2 – *ter* che prevede, al verificarsi di determinati presupposti, l'inapplicabilità della predetta sanzione variabile.

Il meccanismo incentivante: la disapplicazione delle sanzioni

Il legislatore della Manovra estiva 2010 è intervenuto disponendo che, in caso di accertamento basato sul valore normale, non si applichi la sanzione variabile dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta (o del minor credito) laddove il contribuente, nel corso dell'attività di verifica, consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione individuata da apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Tale

documentazione sarà così idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

Il provvedimento in oggetto, è stato emanato dall’Agenzia delle entrate il 29 settembre scorso.

In pratica, l’articolo 1, comma 2 – *ter*, del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471, come risultante dopo le modifiche apportate dal D.L. n. 78/2010, dispone che: *“In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell’ambito delle operazioni di cui all’articolo 110, comma 7 del decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell’accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all’Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell’agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all’Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2.*

Si tenga però presente, che il legislatore non ha affatto introdotto un obbligo di documentazione preventivo. In questo caso graverebbe sul contribuente l’onere di fornire la prova che i prezzi di trasferimento sono pari al valore normale. Tuttavia, qualora l’impresa sia in grado di fornire tale dimostrazione, l’attività di accertamento non produrrebbe alcun effetto concreto. Il legislatore ha dunque inteso, molto più semplicemente, riservare un miglior trattamento alle imprese che, predisponendo in anticipo tale documentazione, dimostreranno, di fatto, la volontà di cooperare con il Fisco per ciò che attiene alla determinazione del predetto valore normale.

Tuttavia al fine di beneficiare della disapplicazione della predetta sanzione, non sarà sufficiente predisporre la documentazione individuata dalle Entrate con il provvedimento citato, ma sarà altresì necessaria una comunicazione preventiva all’Amministrazione finanziaria. I termini per l’invio della comunicazione al Fisco scadono il 28 dicembre prossimo (entro i 90 giorni successivi dall’emanazione del provvedimento delle entrate). L’adempimento dovrà essere effettuato tramite la piattaforma Entratel Tuttavia, il provvedimento delle entrate chiarisce che le comunicazioni successive al predetto termine saranno ritenute valide se trasmesse prima dell’inizio di accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il soggetto interessato abbia avuto formale conoscenza.

LA DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI IN CASO DI ACCERTAMENTO	
<p>Articolo 26, D.L. 78/2010: in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell’ambito delle operazioni infragruppo, da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito la sanzione variabile dal 100 al 200 per cento non si applica qualora:</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ nel corso della verifica l’impresa accertata consegni all’Amministrazione finanziaria idonea documentazione; ➤ la documentazione di cui al punto precedente è stata individuata da apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010; ➤ la documentazione di cui al punto

	<p>precedente risulterà idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati;</p> <p>➤ il contribuente che detiene la documentazione di cui ai punti precedenti dovrà darne comunicazione (per gli anni pregressi) entro il 28 dicembre 2010 tramite Entratel. Invece per l'anno in corso la comunicazione sarà effettuata in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.</p>
--	---

La comunicazione al Fisco del possesso della documentazione (anno in corso)

Al fine di ottenere la non applicazione della sanzione dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta accertata (o del minor credito), non è sufficiente essere in possesso della documentazione individuata con il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre scorso. Il contribuente dovrà, infatti, fornire all'Amministrazione finanziaria apposita comunicazione (circa il possesso della stessa) in sede di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi.

Sotto il profilo formale, la documentazione dovrà essere conforme alla raccomandazione del Consiglio europeo anche perché in questo caso, oltre ad essere valida in Italia *“potrebbe rendersi utile in altri Stati dell'Unione”*.

La documentazione non può essere predisposta durante lo svolgimento dell'attività di controllo, accesso ispezione e verifica. L'interpretazione si desume letteralmente dall'articolo 26 in rassegna, in quanto il contribuente deve comunicare il possesso della stessa al Fisco ancor prima dell'attività di verifica dell'impresa che costituisce una mera eventualità. In sostanza, la preparazione deve essere preventiva. Tuttavia, il provvedimento dell'Agenzia delle entrate prevede un congruo termine per effettuare la consegna della stessa. In particolare, l'operazione deve essere conclusa entro dieci giorni dalla richiesta.

L'articolo 26, comma 1 del D.L. n. 78/2010 fa riferimento, sia pure implicitamente, al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, quindi laddove il periodo d'imposta coincida con l'anno solare, al 2010. La circostanza si desume dal successivo comma 2, secondo cui la comunicazione relativa ai periodi d'imposta precedenti deve essere effettuata entro novanta giorni dalla pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate; quindi entro il 28 dicembre prossimo.

La comunicazione al Fisco per gli anni precedenti

Il legislatore ha poi previsto la possibilità di beneficiare della “protezione” (disapplicazione della sanzione) anche con riferimento ai periodi di imposta precedenti

rispetto all'entrata in vigore del decreto legge in rassegna. In questo caso, la comunicazione al Fisco, circa il possesso della documentazione idonea a dimostrare la conformità del valore normale rispetto ai prezzi di trasferimento dovrà essere effettuata, come già anticipato, entro novanta giorni dalla pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, quindi entro il 28 dicembre prossimo. L'adempimento dovrà essere effettuato esclusivamente mediante modalità telematiche tramite la piattaforma Entratel.

I contenuti della comunicazione

Il provvedimento richiama espressamente il Codice di condotta UE del 2006 e le Linee Guida dell'OCSE. E' stato previsto che la documentazione idonea sia costituita da un *Masterfile* e da una Documentazione Nazionale. Il documento *Masterfile* raccoglie le informazioni sul gruppo e si articola in più capitoli: descrizione generale del gruppo, struttura, strategie generali, operazioni infragruppo, funzioni svolte, beni strumentali impiegati e rischi assunti, beni immateriali, politica di determinazione dei prezzi di trasferimento, "*Advance Price Arrangements*" (APA) e *ruling* in materia di prezzi di trasferimento. La Documentazione Nazionale raccoglie invece informazioni relative alla società, al settore in cui opera, alla struttura operativa, ma soprattutto all'analisi di comparabilità ed al metodo adottato per la determinazione dei prezzi dei beni o dei servizi trasferiti. Il regime documentale è diversificato a seconda che venga adottato da *holding*, *subholding* o da società partecipate residenti. Per queste ultime, è infatti prevista la presentazione della sola Documentazione Nazionale. Ulteriori esoneri sono previsti per le PMI, le quali sono esentate dall'aggiornamento annuale di alcuni dati dell'analisi di comparabilità limitatamente ai due periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la documentazione predisposta ed in assenza di modificazioni sensibili e qualora l'analisi di comparabilità si basi su dati ufficiali e pubblicamente reperibili.

L'ADDIZIONALE SULLE STOCK OPTIONS E LE NOVITÀ PREVIDENZIALI

La "nuova tassazione sulle stock options – Brevi cenni

L'articolo 33 del D.L. n. 78/2010 ha previsto l'applicazione di un'addizionale ai fini IRPEF del 10 per cento avente ad oggetto i compensi erogati sotto forma di bonus e *stock options* a dirigenti di banche e istituti finanziari. Il prelievo addizionale riguarderà esclusivamente le erogazioni eccedenti il triplo della retribuzione fissa.

La novità è entrata in vigore immediatamente, cioè subito dopo l'approvazione del citato decreto. Pertanto, il nuovo livello di imposizione ha determinato l'applicazione di maggiori ritenute sui compensi corrisposti a decorrere dal 31 maggio scorso.

Il legislatore nazionale si è adeguato al comportamento assunto da altri Stati membri che hanno di fatto introdotto un'addizionale analoga. Le finalità della disposizione e, quindi, l'intento di eliminare i possibili effettivi discorsivi, si desumo direttamente dal testo normativo. In particolare il testo della disposizione prevede che "*In dipendenza delle*

decisioni assunte in sede di G20 e in considerazione degli effetti economici potenzialmente distorsivi propri delle forme di remunerazione operate sotto forma di bonus e stock options, sui compensi a questo titolo, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata un'aliquota addizionale del 10 per cento. L'addizionale è trattenuta dal sostituto d'imposta al momento di erogazione dei suddetti emolumenti e, per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso, è disciplinata dalle ordinarie disposizioni in materia di imposte sul reddito”

La manovra “estiva: l’ultima stretta

L'articolo 33 del decreto legge in rassegna è intervenuto incrementando l'imposizione con l'applicazione di un'addizionale ai fini dell'IPERF pari al 10 per cento. L'aumento del prelievo tributario riguarda, però la fase di assegnazione delle azioni ai manager, cioè allorquando trova applicazione la tassazione progressiva prevista per i redditi di lavoro dipendente. Invece, è rimasta immutata la misura del prelievo sostitutivo allorquando i predetti soggetti realizzano una plusvalenza per effetto della cessione delle azioni precedentemente assegnate.

STOCK OPTIONS	
L'aumento della tassazione	
Differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione ed il prezzo pagato dal dipendente	<ul style="list-style-type: none"> ▪ valore tassato come reddito di lavoro dipendente ed applicando le aliquote progressive IRPEF (43 per cento per l'ultimo scaglione); ▪ novità: applicazione di un'addizionale del 10 per cento qualora le stock options o eventuali “bonus erogati (emolumenti variabili) eccedano il triplo della retribuzione fissa
Capital gain: differenza tra il corrispettivo percepito ed valore di acquisto (non il costo)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ applicazione della tassazione sostitutiva del 12,5 per cento. Da questo punto di vista il D.L. n. 78/2010 non ha previsto nessuna novità

Dal punto di vista soggettivo deve essere osservato come il prelievo addizionale riguardi esclusivamente i lavoratori dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e i titolari di contratti di collaborazione coordinata e continuativa che operano in società del settore finanziario.

Al fine di individuare correttamente il perimetro applicativo della disposizione sembrerebbe potersi fare riferimento alle attività inquadrare nell'ambito del predetto settore dalla tabella Ateco 2007. In particolare la sezione K individua le attività finanziarie con il codice 64. Invece quelle assicurative, che dovrebbero risultare escluse sono contrassegnate con il codice 65. Infatti il D.L. n. 78/2010 non effettua alcun riferimento al

settore assicurativo e la stessa relazione tecnica di accompagnamento al provvedimento cita solo le banche e gli istituti finanziari. Invece, non è chiaro se la nuova addizionale trovi applicazione anche per ciò che riguarda le attività ausiliarie del settore finanziario comprese nel codice 66.1 della medesima tabella Ateco 2007. Sul punto è necessario che l'Agenzia delle entrate fornisca i necessari chiarimenti.

Sotto il **profilo oggettivo** la misura riguarda i "bonus", cioè le retribuzioni variabili e le *stock options*, a condizione che nell'uno e nell'altro caso le somme ed i valori eccedano il triplo della retribuzione fissa. Al verificarsi di questa condizione, ed in presenza del presupposto soggettivo, l'addizionale del 10 per cento dovrà essere calcolata solo sul differenziale, cioè sull'eccedenza rispetto al triplo della retribuzione e non sull'intero importo del "bonus".

STOCK OPTIONS	
L'addizionale IRPEF del 10 per cento - Presupposti	
Presupposto soggettivo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ l'applicazione dell'addizionale IRPEF del 10 per cento riguarda solo i lavoratori dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e i titolari di contratti di collaborazione coordinata e continuativa che operano in società del settore finanziario.
Presupposto oggettivo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ l'addizionale riguarda i "bonus", cioè le retribuzioni variabili e le <i>stock options</i> a condizione che nell'uno e nell'altro caso le somme ed i valori eccedano il triplo della retribuzione fissa.

Il calcolo dell'addizionale – Il versamento, l'accertamento e la riscossione

La base di calcolo dell'addizionale IRPEF, non è rappresentata dall'intero importo del "bonus", ma solo dalla differenza (l'eccedenza) rispetto al triplo della retribuzione fissa. In mancanza di tale condizione, il sostituto di imposta non dovrà operare alcun prelievo aggiuntivo.

In sostanza, l'aliquota IRPEF del 43 per cento, applicabile ai redditi superiori a 75.000 euro, subisce un incremento del 53 per cento. Tuttavia, l'Agenzia delle entrate dovrà chiarire se l'addizionale costituisca una nuova aliquota IRPEF o, viceversa, se rappresenti un autonomo prelievo d'imposta.

Esempio:

- un manager di una banca percepisce una retribuzione fissa di 200.000 euro;
- il medesimo soggetto percepisce un "bonus" pari a 800.000 euro;

- l'addizionale del 10 per cento sarà trattenuta solo sull'eccedenza rispetto al triplo della retribuzione fissa, quindi solo sulla maggiore quota rispetto a 600.000 euro (tre volte la retribuzione), cioè su 200.000 euro.

L'espressione "retribuzione fissa" utilizzata dalla norma deve essere intesa in senso ampio in quanto la nuova disciplina è applicabile non solo ai lavoratori dipendenti in possesso della qualifica di dirigenti, ma anche ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. In questo caso, la condizione deve essere verificata con riferimento alla quota di compensi fissi. Ad esempio, per un componente del Consiglio di amministrazione, si dovrà fare riferimento ai compensi stabiliti dall'assemblea dei soci all'atto della nomina del consigliere ovvero successivamente.

L'addizionale viene trattenuta dal sostituto d'imposta al momento del pagamento delle somme e deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento tramite il modello F24. Si applicano le disposizioni in materia di IRPEF, relative all'accertamento, alla riscossione, alle sanzioni e al contenzioso.

L'entrata in vigore

Il D.L. n. 112/2008 ha previsto, per la prima volta, l'applicazione dell'aliquota IRPEF progressiva. La decorrenza della disposizione era disciplinata dall'articolo 82, comma 24 che conteneva un esplicito riferimento alla data di assegnazione delle azioni. Ora, invece, il D.L. n. 78/2010 non fornisce alcuna indicazione, ma è ragionevole ritenere applicabile la medesima soluzione.

Piani individuali: decorrenza della nuova disciplina fiscale	
Tipologia	Regime fiscale
Azioni assegnate dal 31 maggio 2010	<p>Tassazione con aliquota progressiva IRPEF della plusvalenza (differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e ammontare corrisposto dal dipendente);</p> <p>applicazione di un'addizionale IRPEF del 10 per cento se il "bonus" è superiore ad un triplo della retribuzione base;</p> <p>l'addizionale si applica solo sull'eccedenza rispetto al triplo della retribuzione ordinaria</p>
Azioni assegnate dal 25 giugno 2008 fino al 30 maggio 2010	Tassazione con aliquota IRPEF progressiva applicata sulla plusvalenza (differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e ammontare

	corrisposto dal dipendente); non si applica alcuna addizionale
Azioni assegnate prima del 25 giugno 2008	<p>Esenzione fiscale della plusvalenza a condizione che :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ l'opzione sia esercitabile non prima di un <i>vesting</i> triennale; ▪ la società emittente, al momento dell'opzione, sia quotata in mercati regolamentati; ▪ si verifichi il mantenimento, per almeno cinque anni dall'esercizio dell'opzione, di un investimento nelle azioni assegnate non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente

L'elemento decisivo, ai fini dell'applicazione della nuova disciplina, è quello dell'avvenuta assegnazione delle azioni dalla data del 31 maggio 2010, essendo del tutto irrilevante che si tratti di piani di *stock option* già deliberati in passato. Pertanto, gli effetti derivanti dall'applicazione della nuova disciplina sono pressoché immediati. In definitiva, si ritiene ancora oggi applicabile il contenuto della Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 366/E del 2007. A tal proposito, il Fisco ha precisato che, per individuare il momento in cui le azioni si considerano assegnate, è necessario fare riferimento a quando le opzioni sono esercitate. Pertanto la nuova disciplina si applicherà solo laddove l'esercizio delle opzioni sia stato effettuato con decorrenza 31 maggio 2010 (data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2010).

La duplice contribuzione dei soci amministratori di una S.r.l. - Introduzione

Il decreto – legge , ed in particolare l'articolo 12, comma 11 definisce in favore dell'Inps il contenzioso circa la necessità della doppia iscrizione previdenziale (e duplice contribuzione) cui sono tenuti i soci amministratori di S.r.l. qualora la partecipazione all'attività commerciale sia prevalente.

In pratica, la modifica normativa prevede che i predetti soggetti sono tenuti a versare i contributi sia alla gestione commercianti sia alla gestione separata.

Il tema era stato già stato preso in esame dalle Sezioni unite della Corte di Cassazione (sentenza n. 3240 del 2010) che però si erano pronunciate in favore dei contribuenti, ritenendo che fosse necessaria una sola iscrizione. Il giudice di legittimità ha affermato che la scelta dell'iscrizione nella gestione separata o nella gestione degli esercenti attività commerciali *“spetta all'Inps, secondo il carattere di prevalenza e la relativa contribuzione si commisura esclusivamente sulla base dei redditi percepiti dall'attività prevalente con le regole vigenti nella gestione di competenza”*. La Corte di Cassazione ha dunque sostenuto che la prevalenza dell'una o dell'altra attività poteva essere verificata dall'istituto

previdenziale, ma i contributi risultavano dovuti solo con riferimento al reddito prodotto per tale attività.

A seguito di questa pronuncia, i contrasti con l'Istituto sembravano risolti definitivamente in favore dei contribuenti invece, il legislatore è intervenuto nuovamente con una modifica normativa in favore dell'Inps, cioè tramite una norma che definisce come di "interpretazione autentica" e, conseguentemente risulterà applicabile anche in passato. I soggetti che fino ad oggi si sono adeguati alla sentenza della Corte di Cassazione ed hanno versato i contributi solo ad una delle due gestioni (quella relativa all'attività prevalente), sono ora obbligati, dopo la modifica normativa in rassegna, ad integrare i versamenti contributivi relativi all'altra gestione concernente, appunto, l'attività non prevalente. Non sarà neppure possibile eccepire che la modifica normativa dispone per il futuro in quanto, come ricordato, si tratta di una norma di interpretazione autentica.

L'evoluzione del quadro normativo

Per comprendere gli effetti dell'ultimo intervento del legislatore, è necessario esaminare, preliminarmente, l'evoluzione del quadro normativo in materia. Infatti, la necessità della duplice iscrizione trova la sua ragione proprio nella legge n. 662/1996. L'articolo 1, comma 203, della legge citata ha sostituito l'articolo 29, comma 1, della legge n. 160/1975 fornendo una nuova definizione dei requisiti relativi ai soggetti obbligati ad iscriversi nella gestione previdenziale dei commercianti. In particolare è stato previsto l'obbligo di iscrizione e contributivo anche per i soci di società a responsabilità limitata, del settore del commercio, purché tale figura partecipi al lavoro aziendale in modo abituale e prevalente. Conseguentemente, i soci di una S.r.l. commerciale sono obbligati ai versamenti contributivi se l'attività lavorativa prestata nella società è abituale e prevalente anche in mancanza della piena responsabilità nell'impresa che, invece, è una condizione essenziale per gli altri soggetti assicurati (ad esempio per il titolare di un'impresa individuale).

Il reddito sul quale calcolare la quota contributiva è quello di partecipazione al reddito dell'impresa, indipendentemente dall'avvenuta distribuzione dello stesso, ferma restando la necessità di rispettare il minimale annuo pari, per il 2010, a 14.334 euro. In pratica, il socio non potrà sottrarsi all'obbligo di versare i contributi eccependo che il reddito, ancorché prodotto dalla società, non è stato distribuito e quindi, non trovando applicazione il principio di trasparenza non è stato dichiarato ai fini fiscali. Il socio sarà quindi tenuto in ogni caso al versamento dei contributi così determinati.

Nel quadro normativo ora descritto si è creata una sovrapposizione con l'ambito applicativo della legge 8 agosto 1995, n. 335 che ha istituito la gestione separata del lavoro autonomo. Tale provvedimento ha dato luogo ad un'estensione della copertura assicurativa non solo per coloro che ne erano completamente privi, ma anche per i soggetti che ne fruivano solo in parte, in quanto esercitavano più di un'attività di cui solo alcune "coperte" dal punto di vista previdenziale. La legge 8 agosto 1995 n. 335 (cfr articolo 2, comma 26) stabilisce che sono obbligati ad iscriversi alla gestione separata, i soggetti che esercitano, per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ed in particolare all'articolo 49,

comma 1, nonché i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al citato testo Unico, articolo 49, comma 2, lett. a), e gli incaricati di vendita a domicilio.

Si è posto, dunque, il problema di quale trattamento previdenziale riservare ai soci di S.r.l. che partecipano in maniera prevalente all'attività dell'azienda e che però, contestualmente, percepiscono anche redditi assimilati al lavoro dipendente, quali compensi per la carica di amministratori assolta all'interno della medesima società. In sostanza, ci si è domandato se tali figure fossero o meno obbligate ad iscriversi alle due gestioni (commercianti e gestione separata) con l'obbligo di una "doppia" contribuzione, tesi sostenuti sin dall'inizio dall'Inps.

L'orientamento dell'Inps ed il contrasto con la Cassazione

E' stato già anticipato, come l'Inps abbia sempre sostenuto che, se il socio di una S.r.l. svolge anche l'attività di amministratore e l'attività lavorativa svolta all'intero della società presenta il carattere dell'abitudine e della prevalenza, devono essere versati i contributi alle due gestioni (artigiani – commercianti e gestione separata).

L'Istituto ha precisato che, in questo caso, non si verifica alcuna duplicazione della contribuzione in quanto ciascuna gestione si riferisce ad un'attività diversa e i contributi che devono essere versati riguardano, rispettivamente, i compensi percepiti nelle singole attività, sottoposti alla rispettiva aliquota di prelievo. La medesima regola, come affermato dall'Istituto di previdenza si applica non solo per l'attività di commercio *strictu sensu*, ma anche ai soci lavoratori delle S.r.l. nel settore terziario.

L'Inps, con messaggio del 14 gennaio 1999, n. 14905 ha precisato che, se il socio lavoratore è in grado di dimostrare che l'attività lavorativa svolta non presenta i caratteri dell'abitudine e prevalenza, è tenuto ad iscriversi alla sola gestione separata. In questo caso i contributi da versare devono essere commisurati al reddito percepito nella qualità di amministratore.

La soluzione dell'Inps non è mai stata condivisa dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. I giudici hanno sempre affermato che la decisione relativa alla gestione, a cui il soggetto interessato è tenuto ad iscriversi, è di competenza dell'Istituto di previdenza che deve applicare il criterio della prevalenza. In pratica l'articolo 1, comma 208 della legge n. 662/1996 stabilisce che *"qualora i soggetti di cui ai commi precedenti esercitano contemporaneamente, anche in un'unica impresa, varie attività autonome assoggettabili a diverse forme di assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti, sono iscritti nell'assicurazione prevista per l'attività alla quale gli stessi dedicano personalmente la loro opera professionale in misura prevalente"*.

La Corte di Cassazione, pronunciandosi a Sezioni unite, ha affermato che la predetta regola si applica anche al socio di società a responsabilità limitata che eserciti un'attività commerciale nell'ambito di tale struttura e, contestualmente, assolva alle funzioni di amministratore. In questo caso, secondo l'orientamento giurisprudenziale richiamato, i contributi da versare devono essere commisurati esclusivamente ai redditi provenienti con lo svolgimento dell'attività prevalente (Cass. SS.UU. n. 3240/2010).

Il D.L. n. 78/2010 – Una norma di interpretazione autentica – efficacia

Il contrasto tra l'Istituto di previdenza e il citato orientamento della Corte di cassazione (riunita a SS.UU.) è stato completamente superato, con effetto retroattivo, sulla base della previsione di cui all'articolo 12, comma 11 del D.L. n. 78/2010. In base alla disposizione citata, che si "autodefinisce" norma di interpretazione autentica possono verificarsi due distinte fattispecie. Nel primo caso, il socio amministratore di una S.r.l., operante nel settore del commercio (o del terziario), non esercita l'attività commerciale con caratteristiche di abitudine e prevalenza. E' dunque sufficiente l'iscrizione previdenziale alla sola gestione separata. Viceversa, il medesimo soggetto deve essere iscritto sia alla gestione commercianti che a quella separata se l'attività commerciale ha i caratteri dell'abitudine e prevalenza. I contributi da versare devono essere calcolati separatamente per ognuna delle due diverse gestioni tenendo conto dei relativi redditi.

ARTICOLO 12, COMMA 11 DEL D.L. n. 78/2010	
La "doppia" contribuzione – norma di interpretazione autentica	
Il socio amministratore di una S.r.l., operante nel settore del commercio (o del terziario), non esercita l'attività commerciale con caratteristiche di abitudine e prevalenza .	<ul style="list-style-type: none">▪ In questo caso è sufficiente l'iscrizione alla sola gestione separata
Il socio amministratore di una S.r.l., operante nel settore del commercio (o del terziario), esercita l'attività commerciale con caratteristiche di abitudine e prevalenza .	<ul style="list-style-type: none">▪ il medesimo soggetto deve essere iscritto sia alla gestione commercianti che a quella separata;▪ i contributi da versare devono essere calcolati separatamente per ognuna delle due diverse gestioni tenendo conto dei relativi redditi.

Sotto il profilo temporale, trattandosi di una norma di interpretazione autentica la stessa troverà applicazione retroattivamente. In sostanza l'Inps potrà comunque richiedere il versamento dei contributi a quei soggetti che, facendo affidamento sull'orientamento espresso dalla Corte di cassazione a Sezioni Unite hanno assolto gli obblighi contributivi solo con riferimento ad una delle due attività esercitate.

IL FISCO NEL MEZZOGIORNO E LE RETI DI IMPRESE

Cenni introduttivi

L'articolo 40 del D.L. n. 78/2010, la cui rubrica è "Fiscalità di vantaggio per il Mezzogiorno" prevede la possibilità per le regioni del Sud di disporre la riduzione dell'IRAP anche completamente, quindi l'azzeramento del tributo. L'articolo 41 renderà possibile alle imprese con sede all'estero, entrate in Italia per una nuova iniziativa produttiva di

applicare, in presenza di determinati presupposti, la normativa tributaria vigente in un altro Paese della Ue. L'articolo 42 ha per oggetto la disciplina delle c.d. reti di imprese. In particolare vengono individuati, in presenza di una serie di condizioni, alcuni benefici fiscali la cui applicazione è finalizzata ad aumentare la competitività delle stesse. Infine l'articolo 43 prevede la possibilità di istituire nel Sud Italia specifiche zone a "burocrazia zero". Alcuni spazi del territorio nazionale potranno beneficiare di rilevanti vantaggi di tipo burocratico.

La riduzione o azzeramento dell'IRAP nel Mezzogiorno

L'articolo 40 del D.L. n. 78/2010 contiene una previsione che, di fatto, anticipa la concreta attuazione del federalismo fiscale in alcune regioni del Mezzogiorno in Italia. Alcune regioni del Sud Italia potranno favorire le nuove iniziative produttive mediante una riduzione degli oneri fiscali ed in particolare per il tramite di una diminuzione dell'IRAP.

La disposizione in rassegna prevede che *"In anticipazione del federalismo fiscale e in considerazione della particolarità della situazione economica del Sud, nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, nonché nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea, le predette Regioni, con propria legge, possano, in relazione all'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, modificare le aliquote, fino ad azzerarle, e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei riguardi delle nuove iniziative produttive"*.

La necessità di rispettare le norme della Ue e gli orientamenti della giurisprudenza rappresenta un evidente riferimento alla normativa in materia di aiuti di Stato. A tal proposito, deve osservarsi come la Corte di giustizia Ue abbia espressamente considerato compatibili con il Trattato Ue gli "aiuti fiscali" di tipo federalista effettuando una distinzione tra i sistemi fiscali adottati dal Paese di riferimento.

Secondo questo orientamento, sarebbe possibile, nell'ambito di sistemi caratterizzati da autonomia istituzionale, procedurale e finanziaria, introdurre forme di fiscalità di vantaggio. In sostanza, ogni volta che un soggetto istituzionale diverso dallo Stato centrale, come ad esempio le regioni, stabilisse regole di favore fiscale per determinate categorie di soggetti o operazioni, non conseguirebbe l'introduzione di alcun aiuto di Stato in quanto non sarebbe stato l'intero territorio del Paese a dover essere considerato per l'accertamento della "selettività" dell'intervento. Tuttavia, la possibilità è subordinata alla circostanza che l'intervento "locale" riguardi esclusivamente tributi propri, nel caso di specie della regione quale, ad esempio, l'IRAP. Viceversa, analoghi interventi non sarebbero possibili nell'ambito di sistemi fiscali privi delle predette caratteristiche.

E' agevolmente comprensibile, però, come per diverse ragioni la disposizione in esame non sia, almeno per il momento, concretamente applicabile. Infatti, secondo l'articolo 40, comma 2, sarà il presidente del Consiglio dei ministri con apposito decreto, d'intesa con ciascuna delle singole Regioni a stabilire *"il periodo d'imposta a decorrere dal quale trovano applicazione le disposizioni di tale legge"*. Inoltre, dovrà essere considerata la riduzione delle risorse economiche a disposizione delle regioni che deriverà nei casi di progressiva riduzione o azzeramento dell'IRAP. Sotto il profilo normativo, saranno poi necessari ulteriori passaggi normativi e regolamentari, a livello locale e nazionale, per la

sua effettiva e piena attuazione. Infine, deve essere anche rilevato come la disposizione in rassegna sia pienamente coerente con la previsione di cui all'articolo 8 della legge n. 80/2003 secondo cui bisogna dare corso a una *“graduale eliminazione dell'IRAP con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro”*

Con riferimento al profilo oggettivo dei futuri interventi delle regioni, deve essere evidenziato come la possibile riduzione dell'IRAP sia limitata, in base a quanto previsto espressamente dalla norma, alle nuove iniziative produttive. Pertanto, non dovrebbero poter beneficiare della riduzione della fiscalità, le imprese che, ad esempio, si costituiscono con conferimento di azienda o ramo di azienda rappresentando, di fatto, una continuazione della precedente attività.

Il regime fiscale di attrazione europea

L'articolo 41 del D.L. n. 78/2010 prevede per le imprese residenti in uno Stato membro dell'Unione europea, diverso dall'Italia, nonché per i loro dipendenti e collaboratori, la possibilità di applicare, in alternativa alla normativa tributaria italiana, la “fiscalità” vigente in uno degli Stati membri della Ue. Ad esempio le imprese potranno assoggettare a tassazione i redditi di lavoro dipendente secondo regole diverse da quelli in vigore in Italia incontrando, quale unico limite, la necessità di effettuare tale scelta all'interno di uno dei regimi tributari applicabile all'interno di uno degli Stati facenti parte della Ue.

Tuttavia, la medesima disposizione prevede anche limiti di tipo oggettivo e temporale. Innanzitutto, la possibilità di scelta di un altro criterio di tassazione (alternativo) è subordinata alla novità dell'iniziativa economica (cfr comma 1). Inoltre, il successivo comma 1 – *bis* prevede che le predette attività economiche non devono essere avviate in Italia prima dell'entrata in vigore del presente decreto legge, quindi prima del 31 maggio 2010. In ogni caso, la diversa scelta del regime di tassazione eventualmente effettuata da un'impresa proveniente dall'estero ha un'efficacia temporale limitata per un periodo di soli tre anni.

La disposizione in rassegna prevede che *“Alle imprese residenti in uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia che intraprendono in Italia nuove attività economiche, nonché ai loro dipendenti e collaboratori, per un periodo di tre anni, sia può applicare, in alternativa alla normativa tributaria statale italiana, la normativa tributaria vigente in uno degli Stati membri dell'Unione europea. A tal fine, i citati soggetti interpellano l'amministrazione finanziaria secondo la procedura di cui all'articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326”*

L'applicazione delle regole fiscali di uno dei Paesi dell'Unione europea è possibile su opzione e riguarda solo la normativa tributaria statale italiana. Conseguentemente, la medesima possibilità non è stata prevista per i tributi locali.

La disposizione intende quindi esercitare con forza l'attrazione nel nostro Paese di imprese residenti in altri Stati membri. Ad esempio, se in fase di pianificazione fiscale un'impresa estera fosse in grado di stimare che nel Paese di provenienza il livello di tassazione risulterebbe inferiore, avrebbe la certezza che, pur scegliendo di venire ad operare in Italia, il livello di imposizione non sarebbe destinato ad aumentare.

Conseguentemente, sia pure per soli tre anni, potrebbe continuare ad applicare, anche per i dipendenti e collaboratori, le regole fiscali dell'ordinamento di appartenenza.

Per quanto riguarda il profilo soggettivo, la possibilità di scegliere il regime fiscale applicabile in un altro Paese della Ue riguarda sia le imprese estere entrate in Italia tramite una stabile organizzazione (c.d. *branch*), sia indirettamente, cioè tramite una *subsidiary*. E' fondamentale, però, che l'ingresso in Italia avvenga per intraprendere una nuova attività economica. Inoltre la novità dovrebbe interessare non solo le società di capitali, ma anche le società di persone e le imprese individuali.

Con riferimento al profilo oggettivo, l'ambito applicativo della norma è particolarmente ampio. Infatti, la lettera dell'articolo 41 contiene un chiaro riferimento alla "*normativa tributaria statale vigente in uno degli Stati membri dell'Unione europea*". Sulla base di un'interpretazione della norma, si potrebbe ritenere che l'opzione per la tassazione estera dia luogo anche all'applicazione di diverse aliquote d'imposta.

Al fine di poter esercitare la scelta, i soggetti interessati dovranno presentare all'Amministrazione finanziaria apposita istanza di interpello secondo la procedura di cui all'articolo 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326. In ogni caso, la disposizione non è ancora effettivamente applicabile essendo necessario attendere l'emanazione di un decreto di natura non regolamentare del ministero dell'Economia e delle finanze con il quale saranno stabilite le disposizioni di attuazione dell'articolo 41.

Le reti d'impresa

L'articolo 42 della Manovra ha quale finalità quella di aumentare la competitività delle reti di imprese prevedendo, al verificarsi di determinate condizioni, benefici di carattere fiscale.

Il testo normativo è stato ampiamente modificato dal Senato durante l'iter di conversione in legge del decreto. In particolare, con l'aggiunta del comma 2 – *bis*, è stato nuovamente disciplinato il contratto di rete sostituendo integralmente il comma 4 – *ter* di cui all'articolo 3 del D.L. 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33.

“Il comma 4 – ter dell'articolo 3 del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, è sostituito dal seguente:

“4 - ter. Con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete a collaborare in forme e ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora a esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa ...”.

La norma dispone altresì (cfr comma 1, secondo periodo) la possibilità di prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo comune *super*

partes incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o singoli fasi dello stesso.

Il contratto di rete è soggetto ad iscrizione nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante. Inoltre, come disposto espressamente dal comma 2 – *ter*, il contratto inizia ad essere efficace da quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originari. **Il contratto di rete dovrà indicare:**

- I dati anagrafici di ogni partecipante;
- gli obiettivi strategici da perseguire;
- la definizione di un programma di rete;
- le regole di funzionamento dello stesso quali l'adesione, le modalità di decisioni, di recesso, etc.

Il programma comune di investimento potrà essere pianificato e realizzato anche al di fuori del territorio nazionale senza per questo fare venire meno la finalità principale della disposizione rappresentata dall'accrescimento del livello di competitività delle imprese.

Attualmente, ad eccezione di quanto previsto dal comma 2 – *quater*, aggiunto durante la conversione in legge del decreto, non sono ancora noti i benefici fiscali di cui potranno fruire le reti di imprese. Infatti, il comma 2 stabilisce che competono vantaggi fiscali, amministrativi e finanziari, nonché la possibilità di stipulare convenzioni con l'ABI, nei termini che saranno stabiliti con decreto del ministro dell'Economia e delle finanze. Il predetto decreto avrebbe dovuto essere approvato entro il 15 luglio 2010, ma a tutt'oggi mancano ancora le disposizioni di attuazione.

Tuttavia un'agevolazione fiscale è individuata espressamente dai commi da 2 – *quater* a 2 – *septies*. In particolare, la quota di utili che l'imprenditore destinerà agli investimenti previsti da un programma inserito in un contratto di rete stipulato con altre aziende nel settore non concorrerà alla formazione del reddito d'impresa. E' però previsto un limite quantitativo in quanto tale importo non potrà superare il limite di un milione di euro per ogni impresa.

Il legislatore ha dunque previsto un regime di sospensione di imposta, relativo alla quota di utili dell'esercizio accantonata ad apposita riserva e destinati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete, per il quale è richiesta l'asseverazione preventiva da parte di associazioni imprenditoriali qualificate. Per quanto riguarda il profilo temporale, l'agevolazione trova applicazione limitatamente agli utili realizzati fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012. Inoltre, il beneficio fiscale riguarda la quota imputata al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato per le predette finalità di investimento.

La tassazione degli utili accantonati, che però rappresenta una semplice eventualità, sarà effettuata nell'esercizio in cui la medesima riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite di esercizio, ovvero nell'esercizio in cui viene meno l'adesione al contratto di rete. L'Agenzia delle entrate potrà vigilare sui contratti di rete e sull'effettiva realizzazione degli investimenti che hanno permesso di fruire dell'agevolazione, revocando, laddove sussistono i presupposti, i benefici fiscali non spettanti.

Oltre al limite quantitativo di un milione di euro per ogni impresa, è consentito fruire dell'agevolazione entro il limite complessivo di 20 milioni di euro di euro per il 2011 e di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013. Inoltre, l'agevolazione trova applicazione solo in sede di versamento del saldo e non per gli acconti che dovranno essere calcolati assumendo, con riferimento al periodo di imposta precedente, l'imposta virtuale che sarebbe stata applicata in mancanza dell'agevolazione. Non è comprensibile, poi, ed è auspicabile che il problema venga risolto dall'Agenzia delle entrate, se l'agevolazione riguardi anche IRAP. La soluzione, in base ad un'interpretazione rigorosamente letterale della norma, dovrebbe essere negativa. Infatti, il regime di sospensione è previsto per una quota di utili. Invece, la base imponibile IRAP è rappresentata dal valore della produzione. Trattandosi di basi di calcolo diverse, l'agevolazione non dovrebbe trovare applicazione ai fini del tributo regionale.

Il predetto regime di sospensione non è però ancora operativo. Avrebbe dovuto essere emanato un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione, che individuasse i criteri e le modalità di attuazione e l'autorizzazione da parte della Commissione europea

IL REGIME DI SOSPENSIONE DELLE IMPOSTE DELLE IMPRESE CHE ADERISCONO AD UN CONTRATTO DI RETE	
L'agevolazione	Non concorre alla formazione del reddito d'impresa la quota di utili che l'impresa destinerà agli investimenti previsti da un programma inserito in contratto di rete
L'oggetto	In concreto dovrebbe essere prevista una variazione in diminuzione del reddito d'impresa. Quindi il beneficio riguarderà le imposte sui redditi, cioè: <ul style="list-style-type: none"> ▪ IRES; ▪ IRPEF <p>Non è chiaro, ma si propende per la soluzione negativa, se il beneficio riguardi anche l'IRAP</p>
Presupposti	L'agevolazione spetta limitatamente: <ul style="list-style-type: none"> ▪ agli utili realizzati fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012; ▪ accantonati ad apposita riserva in sospensione di imposta; ▪ effettivamente destinati ad investimenti previsti da un programma inserito in cun contratto di rete
Limiti quantitativi	Il regime di sospensione dalla tassazione trova applicazione entro il limite di: <ul style="list-style-type: none"> ▪ un milione di euro per ogni impresa; ▪ 20 milioni di euro di euro per il 2011 e di 14 milioni di euro per ciascuno degli

	anni 2012 e 2013.
Entrata in vigore	<ul style="list-style-type: none"> ▪ l'applicazione della agevolazione è subordinata all'emanazione di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, che avrebbe dovuto essere emanato entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione; ▪ il provvedimento dovrà individuare i criteri e le modalità di attuazione e l'autorizzazione da parte della Commissione europea

L'istituzione di zone a burocrazia zero

L'articolo 43 del Decreto legge prevede la possibilità di istituzione nel Meridione d'Italia alcune specifiche zone a "burocrazia zero", cioè alcune zone nelle quali, osservando l'articolo 118 della Costituzione, le nuove iniziative produttive, avviate successivamente all'entrata in vigore del medesimo decreto (31 maggio 2010), potranno beneficiare di alcuni vantaggi di tipo burocratico.

La disposizione in commento attribuisce il potere al presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del ministro dell'Economia e di concerto con il ministro dell'Interno di commissariare, con proprio decreto, aree del Mezzogiorno d'Italia al fine di istituirvi le predette zone a "burocrazia zero".

Il Presidente
Paolo Moretti