

Anno 2013 ▼

Numero 1 ▼

Gennaio 2013 ▼

Argomento ▼

Accertamento	Dichiarazioni fiscali	Iva
Adempimenti	Diritto fallimentare	Immobili & Fisco
Agevolazioni	Diritto societario	Manovre finanziarie
Bilancio	Enti pubblici	Riscossione
Contabilità	Immobili & Fisco	Privacy
Contenzioso	Imposte indirette	Regimi contabili
Contratti	Irpef	Sicurezza
Contribuzione	Irap	Successioni
Consulenza del lavoro	Ires	Studi di Settore

Fatturazione e istanza di rimborso Imposte dirette: le prime novità del 2013

Decreto “Salva Italia”, decreto “crescita”, Legge di stabilità, decreto semplificazioni tributarie...

Tantissime le manovre susseguite nel corso dell’anno appena trascorso; ma gli effetti e l’applicazione di molte delle norme varate nell’anno 2012 decorrono dall’anno 2013.

Questo mese Fiscus punta il mouse sulle prime due novità: le nuove regole di fatturazione e la produzione delle istanze per il recupero delle maggiori imposte dirette versate per la parziale indeducibilità dell’IRAP.

Ma senza trascurare un riepilogo ragionato degli articoli di contenuto fiscale della nuova Legge di Stabilità.

SOMMARIO

Le novità 2013 in tema di fatturazione

di **Claudio Sabbatini**

Pagina 2

Obbligo di numerazione delle fatture a maglie larghe

di **Sandro Cerato**

Pagina 9

Rimborso imposte dirette per indeducibilità Irap

di **Claudio Sabbatini**

Pagina 11

Le “Legge di Stabilità 2013” - Appunti sulla Legge 24 dicembre 2012, n.228

di **Massimo Pipino**

Pagina 34

Le voci dal Forum

Pagina 46



Le novità 2013 in tema di fatturazione di Claudio Sabbatini

La Legge di stabilità 2013 contiene le disposizioni di recepimento della Dir. 13.7.2010, n. 2010/45/Ue in tema di fatturazione, che andavano recepite entro il 31.12.2012 per consentirne un'applicazione uniforme nella Ue a partire dall' 1.1.2013 (art. 1, co. 324-335, L. 24.12.2012, n. 228).

Operazioni attive

Passiamo in rassegna le molteplici novità operanti dall'inizio di quest'anno.

Operazioni da fatturare

Viene ampliato il novero delle operazioni che devono essere fatturate. Ora l'obbligo include anche (art. 21, co. 6-bis, D.P.R. 633/1972):

a) le cessioni e le prestazioni non territoriali effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta in altro Stato Ue;

Esempio

Servizio di progettazione edificio in Francia reso da un ingegnere italiano nei confronti di una società francese: la prestazione è non soggetta ad Iva per carenza del requisito territoriale ai sensi dell'art. 7-quater, lett. a), D.P.R. 633/1972. L'imposta è dovuta in Francia ad opera del committente soggetto passivo d'imposta con inversione contabile. In tale ipotesi sussiste l'obbligo di fatturazione, in quanto si è verificato il requisito della debenza d'imposta ad opera del committente Ue.

b) tutte le operazioni che si considerano effettuate fuori Ue, a prescindere dallo status e/o dal luogo di stabilimento del cessionario/committente.

Esempio

La cessione di un bene esistente all'estero (operazione non soggetta ad Iva per carenza del requisito territoriale ai sensi dell'art. 7-bis, co. 1, D.P.R. 633/1972) dovrà essere regolarmente fatturata.

Viene disposto ex novo che in caso di omessa/tardiva fatturazione delle operazioni territorialmente non rilevanti di cui all'art. 21, co. 6-bis, D.P.R. 633/1972, si applica la sanzione da 258 a 2.065 euro, oppure una sanzione proporzionale (dal 5% al 10%) dei corrispettivi non documentati da fattura ma solo nel caso in cui non siano stati dichiarati ai fini della determinazione del reddito (art. 6, co. 2, D.Lgs. 471/1997).

Volume d'affari

Le operazioni fatturate, ancorché non soggette ad Iva per carenza del requisito territoriale, concorrono a formare il volume d'affari del soggetto passivo (art. 20, D.P.R. 633/1972).

Continua



L'innalzamento del giro d'affari ha ricadute in diversi campi, come sui limiti per le liquidazioni e i versamenti dell'imposta, sull'accesso all'Iva per cassa (art. 32-bis, D.L. 22.6.2012, n. 83) e sulle comunicazioni black list (per le quali rilevano le operazioni fatturate).

Per espressa disposizione normativa (di modifica all'art. 1, co. 1, lett. a), D.L. 746/1983), invece, non incide sul calcolo dei parametri che consentono di assumere lo status di esportatore abituale e di utilizzare successivamente il plafond per effettuare acquisti senza applicazione dell'Iva.

Contenuto della fattura

La fattura contiene maggiori dettagli rispetto a prima che ne accrescono la portata informativa.

Intanto si precisa che alla fattura deve essere attribuito un numero progressivo che la identifichi in modo univoco. Su questo aspetto proponiamo un approfondimento a fine commento.

La fattura deve sempre indicare, alternativamente:

- la partita Iva del cessionario/committente, purché esso sia nazionale o Ue. L'indicazione, prima prevista solose il cliente assumeva il ruolo di debitore dell'imposta, va ora indicata sempre, a prescindere dal fatto che assuma o meno tale figura;
- il codice fiscale, se il cliente è un soggetto nazionale che agisce in veste privata (ossia non in qualità di imprenditore o esercente arte o professione).

Quanto al codice fiscale del soggetto nazionale che agisce quale consumatore finale, si nota che la disposizione risponde perfettamente alle nuove regole imposte dal 2012 per la compilazione dell'elenco clienti e fornitori (operazioni rilevanti ai fini Iva detto anche "spesometro").

Non è agevole individuare, nel caso di clienti italiani, se essi agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione (nel qual caso la fattura dovrà riportare la partita Iva) ovvero in veste di consumatore privato (con esposizione del codice fiscale in fattura). Infatti, molti soggetti agiscono sotto due diverse sfere, privata ed imprenditoriale o professionale. Ciò può accadere per le persone fisiche e per gli enti non commerciali.

Quando questi soggetti acquistano dovranno comunicare al fornitore in quale "sfera" andrà l'operazione, con effetti sulla detrazione dell'Iva ancora da chiarire in caso di successiva modifica della destinazione del bene e del servizio.

Esempio

Il professionista che acquista mobili comunica la sua partita Iva, se li compra per l'ufficio.

Se invece compra i mobili per casa deve fornire al negoziante il codice fiscale.

Il comune che fa eseguire una prestazione all'idraulico gli segnala la partita Iva se si tratta di una riparazione relativa all'acquedotto gestito in proprio.

Diversamente, all'artigiano che interviene nel palazzo comunale o in una scuola verrà comunicato il codice fiscale dell'ente locale.

Diciture

Il Legislatore ha previsto una standardizzazione delle espressioni che qualificano la mancata applicazione dell'imposta da parte dell'emittente del documento. In particolare, qualora l'operazione

Continua



da fatturare non comporti l'addebito di imposta è necessario indicare la tipologia di operazione (non imponibile, esente, non soggetta, ecc.) ed eventualmente il relativo riferimento normativo (nazionale o comunitario). In precedenza si richiedeva esplicitamente l'indicazione della norma, senza che fosse indicata la tipologia dell'operazione.

Questi sono i riferimenti da indicare (art. 21, co. 6, 6-bis e 6-ter, D.P.R. 633/1972 e art. 46, co. 2, D.L. 331/1993):

Tipologia di operazione	Indicazione da porre in fattura
Operazione imponibile	Aliquota ed imposta, arrotondata al centesimo di euro
Operazione non imponibile ai sensi degli artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater, D.P.R. 633/1972	Operazione non imponibile
Cessione intracomunitaria di beni ex art. 41, D.L. 331/1993	Operazione non imponibile (*)
Operazione esente ai sensi dell'art. 10, D.P.R. 633/1972 ad eccezione di quella di cui al n. 6)	Operazione esente
Cessione di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette ad Iva ai sensi dell'art. 7-bis, co. 1, D.P.R. 633/1972	Operazione non soggetta
Cessione di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10, co. 1, nn. da 1) a 4), D.P.R. 633/1972, territorialmente non rilevanti, effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta in altro Stato Ue	Inversione contabile
Cessione di beni e prestazioni di servizi, territorialmente non rilevanti, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori dalla Ue	Operazione non soggetta
Cessione di beni usati rientranti nel regime del margine di cui al D.L. 41/1995	Regime del margine – beni usati
Cessione di oggetti d'arte rientranti nel regime del margine di cui al D.L. 41/1995	Regime del margine – oggetti d'arte
Cessione di oggetti d'antiquariato o da collezione rientranti nel regime del margine di cui al D.L. 41/1995	Regime del margine – oggetti d'antiquariato o da collezione
Operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette allo speciale regime del margine di cui all'art. 74-ter, D.P.R. 633/1972	Regime del margine – agenzie di viaggio
Fatture emesse dal cessionario o committente in virtù di un obbligo proprio (art. 21, co. 6-ter, D.P.R. 633/1972)	Autofatturazione
Operazioni soggette al regime del reverse charge interno ai sensi dell'art. 17, co. 5 e 6, D.P.R. 633/1972	Inversione contabile
Cessione di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e materiali di scarto in genere ai sensi dell'art. 74, co. 7 e 8, D.P.R. 633/1972	Inversione contabile

Continua



(*) Dal combinato disposto dell'art. 21, co. 6-bis, D.P.R. 633/1972 e l'art. 46, D.L. 331/1993 (che disciplina i soli scambi intracomunitari di beni) deriva l'obbligo di indicare nelle fatture relative alle cessioni intracomunitarie di beni sia la dicitura "inversione contabile" sia quella "non imponibile".

Si ricorda che anche la fattura emessa dall' 1.12.2012 con IVA in sospensione in conseguenza dell'adesione al nuovo regime dell'Iva per cassa deve riportare la dicitura *ad hoc* "IVA PER CASSA" oltre al riferimento normativo (art. 32-bis del D.L. 83/2012).

Fattura semplificata

E' introdotta la possibilità di emettere la fattura semplificata (art. 21-bis, D.P.R. 633/1972), dotata di un contenuto minimale, il cui utilizzo, tuttavia, è limitato alle:

a) operazioni fino a 100 euro. Il limite è elevabile, tramite apposito decreto, a 400 euro ovvero rimosso completamente per alcuni settori e/o soggetti in modo da consentire l'emissione di fatture semplificate senza limite di importo, per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività o da specifiche tipologie di soggetti, per i quali le pratiche commerciali o amministrative ovvero le condizioni tecniche di emissione delle fatture rendono particolarmente difficoltoso il rispetto della normativa sul contenuto obbligatorio della fattura normale o sulla conversione in euro dei corrispettivi (si tratta dei soggetti che effettuano un gran numero di transazioni di importo limitato);

b) fatture rettificative (indipendentemente dal valore dell'importo), come le note di variazione emesse ai sensi dell'art. 26, D.P.R. 633/1972. E' infatti evidente che in questo caso si tratta di un documento che va ad integrare uno precedentemente emesso, al quale si ricollega, le cui informazioni possono facilmente essere acquisite in sede di rettifica dello stesso.

La fattura semplificata non può essere emessa per:

- cessioni **intracomunitarie** di beni di cui all'art. 41, D.L. 331/1993;
- operazioni di cui all'art. 21, co. 6-bis, lett. a), D.P.R. 633/1972 (cessioni di beni / prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 10, co. 1, nn. da 1 a 4, del medesimo D.P.R. effettuate da un soggetto passivo italiano nei confronti di soggetti passivi **debitori dell'imposta in altro Stato Ue** ex artt. da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972).

La fattura semplificata si caratterizza per il fatto che:

- in luogo dei dati identificativi del destinatario, riporta solo il codice fiscale o la partita Iva del medesimo, ovvero il numero di identificazione Iva per i soggetti Ue (per le sole fatture per le quali l'Iva non è dovuta nel Paese di destino);
- nella quantificazione della base imponibile è sufficiente evidenziare il **corrispettivo complessivo** comprensivo di imposta e l'imposta incorporata, ovvero i dati che permettono di calcolarla, come mostra l'esempio che segue.

Continua



ConoShock S.r.l.
Via Fauché, 36
Milano
Partita Iva 12345670901

Cliente:
Partita Iva 98765430102

Fattura n. 4576 del 24/4/2013

5 vaschette di gelato artigianale

Corrispettivo totale dovuto € 80,00
(inclusa Iva al 10%)

Modalità di emissione

Con l'introduzione del co. 4 nell'art. 1, L. 26.1.1983, n. 18 viene consentito di poter emettere fatture ordinarie e/o semplificate anche tramite gli apparecchi misuratori fiscali.

In tale caso le fatture possono recare, per l'identificazione del soggetto cedente o prestatore, in luogo delle indicazioni richieste dagli artt. 21, co. 2, lett. c), e 21-bis, co. 1, lett. c), dello stesso decreto, i relativi dati identificativi determinati con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al terzo comma del menzionato art. 1: ditta, denominazione, o ragione sociale ovvero cognome e nome, numero di partita Iva dell'emittente e ubicazione dell'esercizio (art. 12, D.M. 23.2.1983).

Fatturazione differita e riepilogativa

La possibilità di emettere fattura differita, già precedentemente concessa alle cessioni interne di beni qualora siano stati emessi documenti di trasporto o altri documenti analoghi in grado di individuare i soggetti che hanno posto in essere l'operazione, viene ora estesa alle prestazioni di servizi.

Dal 2013 la fattura differita è ammessa con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, qualora:

- in caso di cessioni di beni, sia stato emesso, all'atto della consegna o spedizione, documento di trasporto o altro documento idoneo a identificare i soggetti (regola invariata);
- in caso di prestazioni di servizi, queste siano "individuabili attraverso idonea documentazione" (nuovo art. 21, co. 4, lett. a), D.P.R. 633/1972).

Quanto ai termini di emissione, la fattura differita può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime e contiene tutte le operazioni effettuate nel mese solare precedente (si veda infra).

La registrazione va effettuata nel medesimo giorno di emissione, ma l'imposta va liquidata con riferimento all'effettuazione delle prestazioni stesse (art. 23, co. 1, secondo periodo, D.P.R. 633/1972).

Continua



Operazioni passive

Viene estesa la procedura di integrazione della fattura del fornitore Ue, prevista - in precedenza - per i soli scambi intracomunitari di beni (art. 46, D.L. 331/1993) e per i servizi generici (di cui all'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972) resi da prestatore Ue (art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972) a soggetto passivo stabilito in Italia.

A seguito delle novità in commento l'integrazione della fattura Ue viene utilizzata anche per le seguenti operazioni aventi rilevanza territoriale in Italia:

- agli acquisti di beni;
- ai servizi non generici.

L'integrazione del documento emesso dal cedente/prestatore stabilito nella Ue diventa la modalità ordinaria di assolvimento degli obblighi Iva nei rapporti con soggetti comunitari.

Diversamente, in base all'art. 17, co. 2, primo periodo, D.P.R. 633/1972, devono essere autofatturate le operazioni rilevanti nello Stato, poste in essere da soggetti passivi extracomunitari. In questi casi (art. 21, co. 6-ter, D.P.R. 633/1972), come retro visto, il documento deve recare l'annotazione "AUTOFATTURAZIONE".

Termini di emissione

Alle novità appena viste si affianca la rivisitazione della tempistica per la fatturazione:

- per i servizi generici resi in ambito Ue;
- per quelli generici resi a o ricevuti da soggetti passivi extra-Ue;
- per le cessioni intracomunitarie di beni.

la fattura (o autofattura) va emessa entro il giorno 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione.

Dunque, dall' 1.1.2013 si allungano i termini (portati al 15° giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) per emettere sia le fatture per i servizi "generici" resi a soggetti passivi comunitari ed extra-Ue, sia l'autofattura per i servizi della stessa specie ricevuti da operatori extra-Ue.

Quando il prestatore è comunitario e il committente è nazionale, invece, operano le regole degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993: queste norme valgono anche per i servizi diversi dai "generici" nonché per le cessioni di beni rilevanti in Italia, se realizzate da operatori Ue.

Numerazione delle fatture

Secondo le regole in vigore dall' 1.1.2013 la fattura deve contenere un numero progressivo che la identifichi in modo univoco. Quindi, la numerazione progressiva (sequenziale, secondo la locuzione del Legislatore comunitario) non deve essere più collegata con l'anno solare. E' importante, però, che tale numerazione sia in grado di far identificare in modo univoco la fattura.

Questo punto meritava un immediato chiarimento: è necessario sapere se colui che emette la fattura può decidere se avere una unica numerazione generale (che prosegue all'infinito) ovvero una numerazione specifica per anno solare. La lettera della norma (numerazione che identifichi la fattura in modo univoco) non consentirebbe che due fatture siano contrassegnate dal medesimo numero

Continua



progressivo, anche se differenziate dalla data (perché di due anni solari diversi). In altre parole, è la numerazione stessa che deve identificare in maniera univoca la fattura, e non la differenziazione della data.

Per ovviare a questa incertezza si potrebbe anteporre al numero sequenziale l'anno di riferimento. Così, la prima fattura emessa nel 2013 sarebbe contrassegnata dal numero 2013/1. Le "Note esplicative" della Commissione europea alla Direttiva precisano che "il numero sequenziale che identifichi la fattura in modo unico può essere basato su una o più serie di numeri, che possono includere anche caratteri alfanumerici".

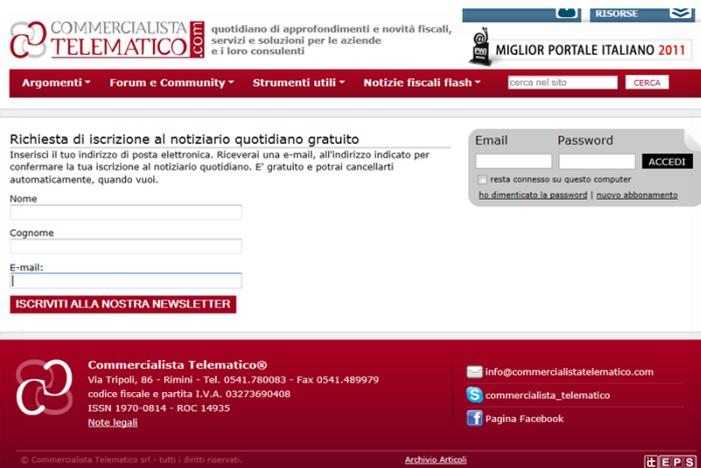
In ogni caso, poiché la disposizione entra in vigore dall' 1.1.2013, si deve ritenere che l'univocità debba riguardare i documenti emessi da tale data. Se la norma fosse interpretata diversamente (es. ritenendo obbligatorio che la prima fattura del 2013 proseguisse con la numerazione finale dei documenti emessi nel 2012) l'univocità non sarebbe comunque garantita, in quanto nel passato altre fatture possono avere avuto il medesimo numero. Ad esempio, se nel 2012 sono state emesse 120 fatture, e la prima del 2013 fosse contrassegnata dal numero 121, non sarebbe garantita l'univocità, in quanto anche negli anni passati (es. nel 2007) il soggetto passivo potrebbe aver emesso una fattura numerata 121. Per cui, o si adotta l'interpretazione che la numerazione resta univoca per anno solare (cosa che sarebbe da escludere, secondo la lettera della norma) oppure che la prosecuzione debba iniziare con la fattura emessa dall'1.1.2014 (e sempre salvo che non si adottino serie alfa-numeriche).

Finalmente il chiarimento è giunto in data 10 gennaio 2013 con la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 1/E che ha precisato che il soggetti passivi hanno ampia libertà di numerazione: vale anche la numerazione che comincia da 1, dato che l'univocità va intesa anche con riferimento alla data di emissione.

IL NOTIZIARIO QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO® E' GRATUITO!!!!

Corri a iscriverti all'indirizzo

<http://www.commercialistatelematico.com/iscrizione-alla-newsletter.html>



COMMERCIALISTA TELEMATICO® quotidiano di approfondimenti e novità fiscali, servizi e soluzioni per le aziende e i loro consulenti

MIGLIOR PORTALE ITALIANO 2011

Argomenti - Forum e Community - Strumenti utili - Notizie fiscali flash - CERCA

Richiesta di iscrizione al notiziario quotidiano gratuito
Inserisci il tuo indirizzo di posta elettronica. Riceverai una e-mail, all'indirizzo indicato per confermare la tua iscrizione al notiziario quotidiano. E' gratuito e potrai cancellarti automaticamente, quando vuoi.

Nome

Cognome

E-mail:

ISCRIVITI ALLA NOSTRA NEWSLETTER

Email Password **ACCEDI**

resta connesso su questo computer
[ho dimenticato la password](#) | [nuovo abbonamento](#)

Commercialista Telematico®
Via Tripoli, 86 - Rimini - Tel. 0541.780083 - Fax 0541.489979
codice fiscale e partita I.V.A. 03273690408
ISSN 1970-0814 - ROC 14935
[Note legali](#)

info@commercialistatelematico.com
commercialista_telematico
Pagina Facebook

© Commercialista Telematico srl - tutti i diritti riservati. Archivio Articoli **E P S**



Obbligo di numerazione delle fatture a maglie larghe di Sandro Cerato

A decorrere dal 1 gennaio 2013, sono entrate a regime le nuove regole in materia di fatturazione, in recepimento della direttiva n. 2006/112/CE (così come modificata dalla successiva direttiva n. 2010/45/UE), già formalizzata nel DL 216/2012, il cui contenuto è stato interamente trasfuso nella L. 24.12.2012 n. 228 (Legge di Stabilità per il 2013). In buona sostanza, è stato revisionato l'art. 21 del DPR 633/1972 nella parte in cui viene ampliato il contenuto minimo obbligatorio della fattura, prevedendo l'aggiunta di alcune ulteriori indicazioni quali, ad esempio, il numero progressivo che identifichi la fattura in modo univoco, il numero di partita IVA del cessionario/committente, ovvero il numero di identificazione IVA, in caso di soggetto passivo stabilito in altro paese UE, nonché il codice fiscale, qualora il cessionario o committente Italiano non agisca nell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Come abbiamo potuto appurare, una delle novità riguardanti il contenuto minimo obbligatorio della fattura è riconducibile all'indicazione del numero progressivo che identifichi la fattura in modo univoco. E' bene rammentare che, tale precisazione si è resa necessaria al fine di recepire nell'ordinamento nazionale la nuova disciplina comunitaria in materia di fatturazione, atteso che la Commissione europea aveva rilevato come la normativa interna prevedesse un ulteriore adempimento non richiesto a livello comunitario, ovvero l'obbligo – in capo ai soggetti passivi d'imposta - di ricominciare ogni anno una nuova serie di numeri sequenziali. Sul punto, è stato chiesto da più parti di chiarire cosa si debba intendere per numero progressivo che identifichi la fattura in modo univoco atteso che, il riformulato articolo 21 del DPR 633/1973, non prevede più la numerazione "in ordine progressivo per anno solare". Infatti, in assenza di una conferma ufficiale in merito, si riteneva che il requisito in esame fosse comunque soddisfatto anche laddove al numero della fattura si fosse indicato (per maggior chiarezza) anche l'anno di emissione del documento (es. 1/2013), ovvero mediante l'utilizzo di numerazioni progressive svincolate dall'anno di riferimento. Ancora, secondo altri autori, l'indicazione del solo numero progressivo che identifichi la fattura in modo univoco (senza alcun riferimento all'anno solare), non avrebbe comunque precluso, ai soggetti passivi d'imposta, la possibilità di strutturare il numero, adottando soluzioni personalizzate in relazione alle proprie esigenze organizzative (ad esempio, aggiungendo alla numerazione progressiva prefissi alfanumerici). A fare chiarezza al riguardo, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate (RM n. 1 del 10 gennaio 2013) la quale, a pochi giorni dall'entrata in vigore delle suddette novità, ha precisato che il requisito dell'identificazione univoca - prevista dall'attuale formulazione dell'art. 21 DPR 633/1973 - è soddisfatto qualora il contribuente utilizzi qualsiasi tipologia di numerazione progressiva che sia comunque idonea a garantire l'identificazione univoca della fattura, anche mediante riferimento alla data riportata nella fattura stessa. Ne consegue che, a decorrere dal 1 gennaio 2013, può essere adottata una numerazione progressiva che, partendo dal numero 1, prosegua ininterrottamente per tutti gli anni solari di attività del contribuente, fino alla cessazione dell'attività stessa. Parimenti, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2013, può essere adottata una numerazione progressiva che, iniziando dal numero successivo a quello dell'ultima fattura emessa nel 2012, prosegua (senza interruzione) fino alla cessazione dell'attività dell'impresa. Così, se l'ultima fattura emessa nel 2012 è la n. 320 la prima del 2013 sarà la n. 321, la seconda la n. 322 e così via.

Continua

Entrambe le suddette tipologie di numerazione progressiva sono idonee ad identificare in modo univoco la fattura, in considerazione dell'irripetibilità del numero che - di volta in volta - viene attribuito al documento fiscale. Ad ogni modo, ove ritenuto più agevole, resta comunque possibile continuare ad adottare il sistema di numerazione progressiva per anno solare, in quanto l'identificazione univoca della fattura è comunque garantita dalla contestuale presenza della data che, come noto, costituisce un elemento obbligatorio della fattura (art. 21, comma 2, lett. a), del DPR n. 633/1972). Inoltre, è bene rammentare che, in caso di adozione di registri IVA sezionali le predette soluzioni dovranno essere applicate per ogni serie di numerazione (individuate da una specifica lettera dell'alfabeto/numero). Riassumendo, quindi, fermo restando l'obbligo di indicare in fattura la data, viene ammessa la numerazione progressiva che, rispetto a ciascun anno solare, sia svincolata dal riferimento all'anno di emissione del documento (es. fattura n. 1, fattura n. 2, ecc.), ovvero, in alternativa, una numerazione che contenga l'espreso richiamo all'anno di emissione (es. fattura n. 1/2013, fattura n. 2/2013, ecc.).



Il Caso del Giorno

 COMMERCIALISTA
TELEMATICO.com

a cura di Sandro Cerato

**Il nuovo servizio di formazione
ed approfondimento professionale del
Commercialista Telematico®**



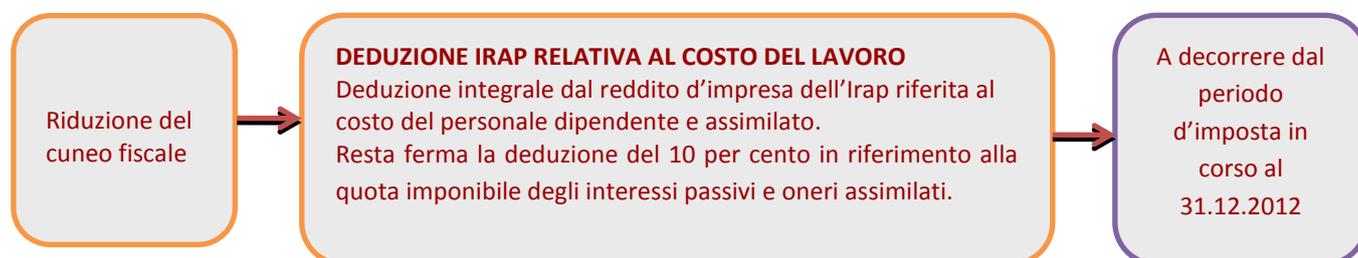
Rimborso imposte dirette per indeducibilità Irap di Claudio Sabbatini

L'art. 2, D.L. 6.12.2011, n. 201 (Decreto Salva Italia) prevede che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2012 (2012 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), è possibile dedurre dal reddito d'impresa/lavoro autonomo l'IRAP riferita alla quota imponibile del costo del personale dipendente ed assimilato al netto delle deduzioni ex art. 11, co. 1, lett. a), 1-bis, 4-bis e 4-bis1, D.Lgs. 446/1997.

L'art. 4, co. 12, D.L. 2.3.2012, n. 16 (Decreto Semplificazioni fiscali, in considerazione delle novità introdotte in materia di Irap a decorrere dal 2012 ad opera della disposizione retro evidenziata (abrogazione della deduzione forfetaria del 10% dell'Irap pagata con riferimento alle spese per il personale dipendente ed assimilato ed introduzione della deduzione integrale) ha riconosciuto la possibilità di richiedere il rimborso delle imposte dirette versate sull'ineducibilità dell'Irap relativa ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2012 (in generale 2011 e precedenti) per i quali al 2.3.2012 (data di entrata in vigore del D.L. 16) è ancora pendente il termine di cui all'art. 38, D.P.R. 602/1973 (48 mesi dalla data del versamento).

Con apposito provvedimento delle Entrate, emanato il 17.12.2012, sono state stabilite, tra l'altro, le modalità di presentazione delle istanze di rimborso.

Riduzione del cuneo fiscale dal 2012:



Ripercorriamo l'evoluzione normativa, la *ratio* della stessa e vedremo poi come e quando presentare l'istanza di rimborso.

Quadro normativo

Art. 2, D.L. 201/2011:

Agevolazioni fiscali riferite al costo del lavoro nonché per donne e giovani

1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917⁽¹⁾, e successive modificazioni, un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997.

1-bis. All'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185⁽²⁾, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e successive modificazioni, le parole: "ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997" sono soppresse.

1-ter. La disposizione di cui al comma 1-bis si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012.

Continua



1-quater. In relazione a quanto disposto dal comma 1 e tenuto conto di quanto previsto dai commi da 2 a 4 dell'articolo 6 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia ancora pendente il termine di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonché ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo.» (comma aggiunto dall'art. 4, co. 12, D.L. 16/2012).

L'art. 99 (Oneri fiscali e contributivi), co. 1, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 recita: «1. Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento... (omissis).».

L'art. 6 (Deduzione dall'IRES e dall'IRPEF della quota di IRAP relativa al costo del lavoro e degli interessi), co. 1, D.L. 29.11.2008, n. 185 recita (in barrato le parti soppresse): «1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997».

Note

(1) L'art. 99 (Oneri fiscali e contributivi), co. 1, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 recita: «1. Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento... (omissis).».

(2) L'art. 6 (Deduzione dall'IRES e dall'IRPEF della quota di IRAP relativa al costo del lavoro e degli interessi), co. 1, D.L. 29.11.2008, n. 185 recita (in barrato le parti soppresse): «1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997».

CUNEO FISCALE

In attesa di poter dire definitivamente addio all'Irap, ipotesi che tutti gli ultimi Governi hanno avanzato ma che non hanno poi potuto dare concreta attuazione per il rilevante gettito di tale imposta, il Governo ha deciso di procedere sulla strada di ridurre l'impatto del tributo sul costo del lavoro ed in particolare sul cd. "cuneo fiscale"⁽¹⁾, riconosciuto come ostacolo alla crescita.

Da un lato consentendo la deduzione dell'Irap (riferita al costo del personale) dalle imposte dirette e dall'altro lato aumentando le deduzioni in capo ai soggetti che assumono, a tempo indeterminato, lavoratrici e giovani lavoratori. In questa sede ci interessa il primo aspetto, quello relativo al rimborso delle imposte dirette relativa alla quota di indeducibilità Irap riferita al costo del lavoro.

Già da questi concetti comprendiamo che il rimborso di che trattasi non è riferito all'Irap, ma al rimborso delle imposte dirette (Irpef e Ires) pagata a fronte dell'ineducibilità dell'Irap per la parte riferita al costo del lavoro.

L'IRAP e la questione di legittimità costituzionale

Con la disposizione in commento si è cercato di tutelare l'Erario da un problema di legittimità costituzionale mai completamente risolto. Si ricorda che l'art. 1, co. 2, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 (cd. "Decreto Irap"), prevede che "l'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi". Sin dall'introduzione del tributo regionale in dottrina fu osservato come l'ineducibilità dell'Irap connessa a retribuzione e interessi contravvenisse al principio secondo cui il reddito si intende al netto dei costi necessari a produrlo. Anche la giurisprudenza ha osservato che Irpef ed Ires finivano per gravare non già su di un reddito netto e realmente indicativo della capacità contributiva, bensì su di un reddito lordo e fittiziamente attribuito al contribuente, per effetto della mancata deduzione dell'Irap già versata. La questione è stata sollevata più volte dalle Commissioni tributarie (1).

Continua



Il Legislatore cercò di mettere una pezza al problema emanando l'art. 6, D.L. 29.11.2008, n. 185, in base al quale "a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997".

Si trattava, tuttavia, di un rimedio non definitivo, nonostante l'Ordinanza della Corte Costituzionale n. 258/2009 (depositata il 23 luglio 2009) avesse restituito gli atti alle Commissioni remittenti affinché operassero una nuova valutazione in merito alla rilevanza e alla non manifesta infondatezza della questione. In proposito venne osservato "come la scelta forfetaria effettuata dal legislatore per la deduzione "a regime" ha sicuramente il pregio della semplicità operativa, ma finisce per trattare in modo analogo situazioni di soggetti passivi che possono estremamente differire tra loro. L'abbattimento, infatti, opera nella stessa misura percentuale (per i soggetti Ires si tratta del 2,75% dell'Irap, ossia il 27,5% del 10%) tanto nei confronti di chi ha solo pochi euro di interessi passivi e (al limite) nessuna spesa per il personale dipendente quanto di chi ha in bilancio importi rilevantissimi riferibili a tali voci, anche qualora la quota di imposta regionale corrispondente ad esse supererebbe (ove quantificata in modo analitico) la percentuale prescelta del 10%. Le imprese maggiormente sottocapitalizzate e quelle fortemente labour intensive potrebbero ritenere questa semplificazione poco condivisibile".

Questa situazione non poteva durare a lungo e con Ordinanza 3.4.2009, n. 42, la Commissione tributaria provinciale di Bologna aveva nuovamente chiamato in causa la Corte Costituzionale; lo stesso aveva fatto la Commissione tributaria provinciale di Milano Ordinanza 18.5.2011, n. 10. La Consulta aveva programmato l'esame della questione il 22.2.2011, ma rinviò l'esame in quanto il Governo approvò solo qualche giorno prima, il 9.2.2011, uno schema di disegno di legge delega che prevedeva uno o più decreti legislativi di riforma dell'Irap, da emanarsi entro dodici mesi attraverso cui si sarebbe dovuto coordinare il regime dell'Irap e quelli dell'Ires e dell'Irpef alla luce del principio che il reddito tassabile ai fini delle imposte sui redditi deve essere determinato al netto dei costi necessari a produrlo, consentendo ad esempio la deducibilità dalle imposte sui redditi e dell'Irap corrispondente alla quota di base imponibile formata dal costo del personale e degli interessi ed oneri assimilati. A seguito del rinvio della Consulta, però, del disegno di legge si sono perse le tracce...

Note

(1) Si veda, ad esempio, l'ordinanza 12.2.2004 n. 521 della Commissione tributaria provinciale di Genova, l'ordinanza 23.3.2006 della Commissione tributaria provinciale di Parma e l'ordinanza 30.10.2006 della Commissione provinciale tributaria di Chieti.

DEDUZIONE dell'IRAP

Diventa interamente deducibile ⁽²⁾ ai fini delle imposte dirette (Irpef e Ires) la quota di Irap relativa al costo del lavoro (dipendente e assimilato).

La deducibilità è ammessa:

- in base all'art. 99, D.P.R. 917/1986, ossia secondo il principio di cassa (imposta pagata);
- al netto delle deduzioni ex art. 11, co. 1, lett. a), 1-bis, 4-bis e 4-bis1, D.Lgs. 446/1997 ⁽³⁾.

Resta in vigore, secondo le disposizioni già vigenti, la deduzione del 10 per cento in riferimento alla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ⁽⁴⁾.

In pratica, dal 2012, oltre al 10% dell'IRAP pagata, è possibile dedurre dal reddito d'impresa/lavoro autonomo una quota dell'IRAP pagata corrispondente al costo del lavoro indeducibile.

In luogo della deduzione forfetaria del 10% attualmente in vigore.

Vale la pena di ribadire che la deducibilità in commento opera al netto delle deduzioni già previste dall'art. 11, D.Lgs. 446/1997 per l'impiego di personale dipendente. In termini pratici, questo significherà che il contribuente, per determinare la quota di Irap deducibile ai fini della determinazione del reddito, dovrà applicare l'aliquota di competenza (in funzione di quanto deliberato dalla Regione), al costo complessivo del personale già decurtato delle deduzioni forfetarie, nonché dei costi contributivi, fruite sulla medesima componente di costo.

Continua

L'art. 6, D.L. 185/2008 non è stato esplicitamente abrogato, sebbene se ne può affermare una abrogazione implicita, almeno relativamente ai periodi d'imposta per cui si applica la nuova disciplina ora introdotta e in relazione alla parte in cui menziona il costo del personale.

Come è cambiata la deduzione ai fini Irpef ed Ires (della quota di Irap indeducibile)

2011	Deduzione forfettaria del 10% dell'Irap versata (in presenza di base imponibile dovuta al costo del lavoro o alla gestione finanziaria).
2012	Deduzione analitica del 100% dell'Irap versata relativa al costo del lavoro oltre alla deduzione forfettaria del 10% dell'Irap versata relativa agli interessi passivi e oneri assimilati.

AMBITO SOGGETTIVO

La disposizione riguarda:

- esercenti arti e professioni, in forma individuale o associata (art. 8, D.Lgs. 446/1997);
 - imprese individuali e società di persone (art. 5-bis, D.Lgs. 446/1997);
 - società di capitali ed enti commerciali (art. 5, D.Lgs. 446/1997);
 - banche ed altri enti e società finanziarie e le imprese di assicurazione (artt. 6 e 7, D.Lgs. 446/1997),
- ossia, spetta ai soggetti che determinano la base imponibile IRAP quale differenza tra componenti positivi e negativi del valore della produzione (metodo da bilancio).

La C.M. 14.4.2009, n. 16/E, in relazione alla deduzione forfettaria del 10% dell'Irap, ha ritenuto che essa spetti anche ai **soggetti diversi** da quelli sopraelencati, a condizione che gli stessi determinino la base imponibile Irap secondo la disciplina recata dall'art. 5, D.Lgs. 446/1997 per opzione (**imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni** per l'attività commerciale eventualmente esercitata) o per regime naturale (**enti privati non commerciali** con riferimento alla sola attività commerciale esercitata). Si ritiene che tale precisazione valga anche nel caso della deduzione analitica del 100% in parola.

Confronto tra deduzione forfettaria del 10% e deduzione analitica del 100%:

Art. 6, D.L. 185/2008	Art. 2, D.L. 201/2011
Non si limitava a modificare le disposizioni per il futuro, ma consentiva di sanare anche il passato, prevedendo le istanze di rimborso sul pregresso (rimborsi di cui pare si siano perse le tracce, dato che nessun contribuente ha ancora avuto il rimborso)	Prima delle modifiche operate dal D.L. 16/2012 on menzionava i periodi di imposta anteriori a quello in corso al 31.12.2012, primo anno di applicazione. Solo successivamente è stata prevista la via del rimborso in commento.
La deduzione ai fini Irpef/Ires coincideva con una quota dell'Irap pagata, forfettizzata in un 10% e, quindi, solo idealmente correlata ai costi del personale ed agli oneri finanziari (*)	L'importo ammesso in deduzione è pari al 100% dell'Irap esattamente determinata con riferimento alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti. Viene così abbandonato l'approccio forfettario (che tanti malumori aveva prodotto, in verità più che giustificati), anche se occorre osservare che i calcoli da effettuare per individuare la deduzione (ove spettante) si presentano più complessi del passato. Per effetto della modifica in commento, infatti, i soggetti passivi, al fine di calcolare correttamente la deduzione, dovranno individuare la quota di Irap riveniente (tanto in sede di saldo che in quella di acconto) dal costo del lavoro nettizzato dalle relative deduzioni (**).
Entrambe le disposizioni fanno riferimento all'art. 99, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, per quanto sia evidente che i soggetti che fruiscono della deduzione non sono solo le imprese a cui si applica tale norma, ma anche i lavoratori autonomi.	

Continua



(*) Così si esprime la C.M. n. 16/E/2009: "Come precisato anche nella relazione illustrativa all'articolo 6 in esame, si ribadisce che al fine di semplificare le modalità di determinazione della deduzione dell'Irap, il riferimento ai costi per interessi passivi ed alle spese per il personale dipendente non va inteso in termini analitici ma forfetari. Per la determinazione della deduzione non è, quindi, necessario procedere al calcolo analitico della quota di Irap riferibile a tali componenti".

(**) Quindi, non sarà possibile determinare correttamente l'Ires o l'Irpef di periodo sino a quando non sono terminati i calcoli relativi all'Irap, atteso che da quest'ultima deriva la variazione in diminuzione rilevante ai fini delle imposte reddituali.

CALCOLO

I soggetti Irap sopra citati possono considerare quale voce diminutiva dell'imponibile Ires o Irpef l'importo dell'Irap corrispondente alla base imponibile determinata dal costo del lavoro al netto delle seguenti deduzioni:

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (art. 11, co. 1, lett. a), punto 1, D.Lgs. 446/1997);
- le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché, i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (art. 11, co. 1, lett. a), punto 5, D.Lgs. 446/1997);
- gli importi detassati per ridurre il "cuneo fiscale " (art. 11, co. 1, lett. a), punti da 2 a 4, D.Lgs. 446/1997), peraltro riformulati proprio per effetto del medesimo art. 2, D.L. 201/2011);
- le indennità di trasferta previste contrattualmente dalle imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 48, co. 5, D.P.R. 917/1986 (art. 11, co. 1-bis, D.Lgs. 446/1997);
- gli importi forfettari previsti per i soggetti "minori" (art. 11, co. 4-bis, D.Lgs. 446/1997), ossia con base imponibile fino a Euro 180.999,91;
- gli importi forfettari previsti per l'impiego di lavoratori dipendenti - fino ad un massimo di 5 - per i soggetti con componenti positivi concorrenti alla formazione della base imponibile Irap non superiori, nel periodo d'imposta, a € 400.000 (art. 11, co. 4-bis1, D.Lgs. 446/1997).

Come ricordato dalla C.M. 16/E/2009, l'imposta regionale rilevante per il calcolo della deduzione (anche per gli esercenti arti e professioni), è quella versata (principio di cassa) nel periodo di imposta di riferimento a titolo di saldo del periodo di imposta precedente e di acconto di quello successivo, nei limiti, per quanto concerne l'acconto, dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta. In altri termini, l'Irap versata in acconto potrà partecipare al calcolo dell'importo deducibile, solo se e nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta per il periodo di imposta di riferimento.

Tale criterio va integrato per tener conto della circostanza che la quota di acconto versata in eccesso rispetto all'Irap dovuta quale risulta dalla liquidazione definitiva del debito di periodo, non può essere computata nel calcolo della deduzione, in quanto, non risultando definitivamente dovuta, costituisce credito dell'esercizio medesimo.

Si considera, inoltre, l'Irap versata a seguito di ravvedimento operoso ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento.

In estrema sintesi, le modalità di determinazione dell'importo deducibile dal 2012 (analogamente al metodo di calcolo per il rimborso degli anni pregressi, salvo quanto si dirà appresso) variano in funzione:

Continua



- delle somme versate;
- delle somme dovute (la deduzione è ammessa nella misura del 100% del minore importo fra quanto effettivamente dovuto e quanto versato. In altre parole, se in sede di liquidazione dell'Irap nella dichiarazione dei redditi si riscontra che l'imposta dovuta per il periodo di riferimento è inferiore agli acconti versati – risultando di conseguenza una dichiarazione a credito di Irap – il credito stesso di Irap dell'esercizio medesimo costituisce una rettifica degli acconti versati).

Sintetizzando, il percorso di calcolo è il seguente:

$$\begin{array}{ccc}
 \boxed{\text{Saldo Irap } X-1} & + & \boxed{\text{Acconti Irap } X} \\
 \text{(solo se a debito; in caso di credito si considera una cifra pari a zero)} & & \\
 & & \boxed{\text{Credito Irap } X} \\
 & & \text{(solo se a credito; in caso di debito si considera una cifra pari a zero)}
 \end{array}$$

Di seguito si riporta un esempio che, pur con le semplificazioni dettate dalla necessità di contenere i calcoli, dovrebbe aiutare a comprendere meglio l'impatto della nuova disciplina della deduzione nelle varie fattispecie concrete.

Impatto della nuova modalità di deduzione Irap dall'Ires prevista per il 2012: tre ipotesi a confronto

	Caso n. 1	Caso n. 2	Caso n. 3
	31.12.2012	31.12.2012	31.12.2012
Conto economico	senza modifiche	con D.L. 6.12.2011 con costo del lavoro	con D.L. 6.12.2011 senza costo del lavoro
Ricavi			
totale A	Euro 1.000	Euro 1.000	Euro 1.000
Costi			
totale B	Euro 800	Euro 800	Euro 800
di cui B9	Euro 300	Euro 300	-
A - B	Euro 200	Euro 200	Euro 200
totale C	Euro - 100	Euro - 100	Euro - 100
Reddito ante imposte	Euro 100	Euro 100	Euro 100
Saldo Irap 2011	Euro 5		
Acconti Irap 2012	Euro 15		

Continua



Anno 2013 ▼

Numero 1 ▼

Gennaio 2013 ▼

Argomento ►

Manovre finanziarie

Totale versato Irap nell'anno 2012	Euro 20		
Calcolo Ires			
Variazioni in aumento	Euro 500	Euro 500	Euro 500
Variazioni in diminuzione	Euro 300	Euro 300	Euro 300
Variazione in diminuzione Irap	Euro - 2	Euro - 9	-
	<i>(10% del versato 2012)</i>	<i>(Irap su costo lavoro)</i>	<i>(Irap su costo lavoro)</i>
Base imponibile	Euro 298	Euro 291	Euro 300
Ires	Euro 82	Euro 80	Euro 83
		Euro 2	Euro 1
Calcolo Irap			
Valore produzione lorda	Euro 500	Euro 500	Euro 500
Deduzioni lav. dip. (Inail, cuneo, apprendisti, Cfl)	Euro 60	Euro 60	-
Base imponibile	Euro 440	Euro 440	Euro 500
Irap	Euro 17	Euro 17	Euro 19

Ipotesi di B.9 e deduzioni Irap invariate tra 2011 e 2012.

	Calcolo quota parte deducibile Irap	
	B.9	Euro 300
	Deduzioni	Euro 60
	costo lavoro assoggettato Irap	Euro 240
	Irap (3,9%) su costo lavoro	Euro 9

Osservazioni:

La minore Ires del caso n. 2 è pari al 27,5% della differenza tra l'Irap sul costo del lavoro assoggettato ad Irap (240 x 3,9%) e il 10% dell'Irap versata nell'anno (23).

Nel caso n. 3 l'aggravio di Ires è dovuto alla eliminazione della possibilità di dedurre il 10% dell'Irap versata.

E' dunque evidente che la modifica in commento avvantaggia i soggetti con forte incidenza del costo del lavoro sulla base imponibile Irap, mentre svantaggia coloro la cui base imponibile Irap deriva principalmente dal risultato economico e dagli oneri finanziari, con importo minimo del costo del lavoro.

Continua



SOCIETA' TRASPARENTI

La deduzione dell'Irap sul costo del lavoro è fruita anche dalle società che operano in regime di trasparenza (sia società di persone che società di capitali). Per questo aspetto la C.M. 16/E/2009, nell'esaminare la questione con la deduzione forfetaria del 10%, ha affermato che, una volta calcolato l'importo, la deduzione genera una variazione diminutiva che riduce l'imponibile attribuito ai soci. Le medesime conclusioni devono valere anche per la deduzione del costo del lavoro, il cui beneficio sarà materialmente fruito dai soci.

SOCIETA' in PERDITA

La deduzione in commento, collocata fra le imposte deducibili per cassa ai sensi dell'art. 99, co. 1, D.P.R. 917/1986, consente alle imprese in perdita di computare nella determinazione del proprio risultato la quota di Irap riferita alle spese del personale che non è stato possibile dedurre ai fini del tributo regionale. In tal modo, per un contribuente in perdita, la deduzione dell'Irap riferita al costo del lavoro potrà consentire di incrementare la perdita fiscale che già dichiarava un risultato negativo.

DECORRENZA

La deducibilità (dalle imposte dirette) dell'Irap sul costo del lavoro decorre dal periodo d'imposta **in corso al 31.12.2012** (quindi dal 2012 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). La deduzione spetta con riferimento all'ammontare dell'imposta **pagata** nell'esercizio. Per il primo anno di applicazione della nuova deduzione (periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012), i contribuenti hanno dovuto dunque tenere conto del saldo pagato nel 2012 e riferito al **2011** e degli acconti (prima e seconda rata) versati nel **2012** a valere sul medesimo anno (al netto dell'eventuale credito della dichiarazione Irap presentata nel 2013).

Sia dal saldo 2011 che dagli acconti 2012 i contribuenti hanno estrapolati, con conteggi non semplici, gli importi che derivano dalla indeducibilità del costo del lavoro e assimilato (per il saldo 2011 si guarderanno le regole in vigore in tale esercizio, per gli acconti 2012 quelle aggiornate con la deduzione per quest'ultimo anno, come le deduzioni speciali per donne e *under 35*).

RIMBORSO ANNI PRECEDENTI

L'art. 2, D.L. 201/2011, come modificato dall'art. 4, co. 12, D.L. 16/2012, oltre a prevedere la deducibilità a regime dell'IRAP pagata sul costo del lavoro, ha **regolamentato la modalità di richiesta di rimborso per gli anni precedenti al 2012** obbligando i contribuenti interessati alla presentazione di un'istanza secondo le modalità fissate dall'Agenzia delle Entrate.

La condizione necessaria per presentare l'istanza è che, per l'anno interessato, il contribuente abbia sostenuto spese per il personale dipendente o soggetti assimilati⁽⁵⁾.

Quanto all'ambito soggettivo, secondo quanto previsto dalle istruzioni al modello, la deduzione riferita al costo del lavoro spetta ai medesimi soggetti sopra richiamati per i quali l'agevolazione compete a regime (società di capitali, società di persone, imprese individuali, esercenti arti e professioni, ecc.).

La deduzione dell'IRAP pagata in relazione al costo del lavoro e quindi il diritto al rimborso spetta anche ai soggetti che determinano l'IRAP con il metodo retributivo qualora abbiano optato per la

Continua

determinazione della base imponibile IRAP secondo la disciplina prevista per le imprese commerciali.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha emanato il Prov. 17.12.2012 con il quale:

- 1) ha individuato le annualità precedenti al 2012 per le quali è possibile presentare l'istanza;
- 2) ha stabilito il calendario di presentazione delle istanze individuando una serie di date a partire dalle quali, in relazione al domicilio fiscale del contribuente, l'istanza può essere inviata.
- 3) ha approvato il modello e le istruzioni per la richiesta del rimborso IRES/IRPEF per gli anni pregressi.

ANNUALITA' INTERESSATE al RIMBORSO

Il Prov. Agenzia delle entrate 17.12.2012 stabilisce che l'istanza di rimborso è presentata:

- in generale, entro 48 mesi dal versamento in base all'art. 38, D.P.R. 602/1973. Come precisato nelle istruzioni al modello in esame " ... il contribuente può richiedere il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate (oppure della maggiore eccedenza a credito) dal 28 dicembre 2007 (per i versamenti in acconto il termine decorre dal momento del versamento del saldo, come indicato nella risoluzione n. 459/E del 2 dicembre 2008)"⁽⁶⁾;
- in particolare, entro il 60° giorno dal termine iniziale di presentazione dell'istanza, qualora il termine di 48 mesi, che dev'essere comunque pendente alla data del 28.12.2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 201/2011), cada entro 60 giorni dalla data in cui è possibile inviare l'istanza.

Anche coloro che hanno presentato l'istanza cartacea prima del 2.3.2012 devono ripresentare l'istanza telematica entro 60 giorni dalla data stabilita per il click-day.

Considerato che l'attuale disciplina del rimborso per le annualità pregresse è stata introdotta dal D.L. 16/2012 (in vigore dal 2.3.2012, ossia circa 3 mesi dopo l'introduzione della deduzione a regime da parte del D.L. 201), rispetto a quanto verificatosi nel 2009 si è generato un periodo, intercorrente tra il 6.12.2011 e l'1.3.2012, durante il quale qualche contribuente potrebbe avere presentato all'Ufficio un'istanza di rimborso "ordinaria". Il Provvedimento in esame impone anche a tali soggetti la presentazione dell'istanza telematica, pur garantendo ad essi la priorità nell'erogazione dei rimborsi.

Il contribuente deve presentare il nuovo modello di istanza, anche se per lo stesso anno ha provveduto a presentare il Modello per l'istanza ex art. 6, D.L. 185/2008.

Pertanto, per i soggetti il cui periodo d'imposta è coincidente con l'anno solare, i versamenti relativi a IRES/IRPEF e addizionali, nonché gli anni interessati all'istanza sono:

Anno	Versamento	Note
2007	1° e 2° rata d'acconto 2007	Il termine di 48 mesi dovrebbe decorrere dal versamento del saldo di tale anno. Pertanto, dovrebbero rilevare gli acconti 2007 - anche se effettuati prima del 28.12.2007 - in quanto il relativo saldo scadeva nel 2008 (dopo il 28.12.2007) (*)
2008	Saldo 2007 e 1° e 2° rata d'acconto 2008	Importi pagati nel 2008 (**)
2009	Saldo 2008 e 1° e 2° rata d'acconto 2009	Importi pagati nel 2009 (**)
2010	Saldo 2009 e 1° e 2° rata d'acconto 2010	Importi pagati nel 2010 (**)
2011	Saldo 2010 e 1° e 2° rata d'acconto 2011	Importi pagati nel 2011 (**)

Continua



(*) Il saldo IRES / IRPEF 2006 pagato nel 2007 non può costituire oggetto di rimborso in quanto per lo stesso i 48 mesi, decorrenti da giugno 2007, risultano scaduti a giugno 2011.

(**) Gli acconti rilevano nel limite dell'IRAP dovuta per tale anno.

CALENDARIO di PRESENTAZIONE

Viene riproposto il medesimo schema del 2009, quando, a seguito dell'introduzione a regime della deduzione del 10% dell'IRAP da parte dell'art. 6, D.L. 185/2008, venne regolamentata la presentazione delle istanze di rimborso per gli anni pregressi prevedendo un'istanza telematica e un "click-day" scaglionato per zone geografiche (Allegato C del provvedimento citato).

Il primo appuntamento per l'invio telematico dell'istanza è previsto al 18.1.2013 e riguarda i soggetti residenti nelle Marche (l'ultimo è fissato al 15.3.2013 ed interessa i soggetti residenti nelle province di Brescia, Cremona e Mantova).

CALENDARIO DI TRASMISSIONE DELLE ISTANZE DI RIMBORSO		
Apertura del canale telematico		Area geografica (**)
Giorno	Ora (*)	
18.1.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Marche
21.1.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Molise
	Ore 12.00	Abruzzo
	Ore 12.00	Calabria
	Ore 12.00	Basilicata
23.1.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Valle d'Aosta
	Ore 12.00	Friuli Venezia Giulia
	Ore 12.00	Provincia di Bolzano
	Ore 12.00	Provincia di Trento
1.2.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Sardegna
	Ore 12.00	Umbria
4.2.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Toscana - persone fisiche
5.2.2013 (martedì)	Ore 12.00	Toscana - soggetti diversi persone fisiche
6.2.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Liguria
7.2.2013 (giovedì)	Ore 12.00	Puglia
8.2.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Piemonte - persone fisiche
18.2.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Piemonte - soggetti diversi persone fisiche
19.2.2013 (martedì)	Ore 12.00	Sicilia
20.2.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Emilia Romagna (esclusa la provincia di Bologna) - persone fisiche
21.2.2013 (giovedì)	Ore 12.00	Emilia Romagna (esclusa la provincia di Bologna) - soggetti diversi persone fisiche
22.2.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Provincia di Bologna
25.2.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Veneto - persone fisiche

Continua



26.2.2013 (martedì)	Ore 12.00	Veneto (escluse le province di Verona, Vicenza e Treviso) - soggetti diversi
27.2.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Province di Verona, Vicenza e Treviso - soggetti diversi persone fisiche
4.3.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Lazio (esclusa la provincia di Roma)
5.3.2013 (martedì)	Ore 12.00	Provincia di Roma - persone fisiche
6.3.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Provincia di Roma - soggetti diversi persone fisiche
7.3.2013 (giovedì)	Ore 12.00	Campania - persone fisiche
8.3.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Campania - soggetti diversi persone fisiche
11.3.2013 (lunedì)	Ore 12.00	Province di Varese, Como e Monza e della Brianza
12.3.2013 (martedì)	Ore 12.00	Comune di Milano
13.3.2013 (mercoledì)	Ore 12.00	Province di Lodi, Pavia e Milano (escluso il Comune di Milano)
14.3.2013 (giovedì)	Ore 12.00	Province di Bergamo, Sondrio e Lecco
15.3.2013 (venerdì)	Ore 12.00	Province di Brescia, Cremona e Mantova

(*) L'Agenzia delle entrate afferma che "Al fine di evitare una concentrazione delle trasmissioni telematiche nelle prime ore della data di avvio della procedura, con potenziali difficoltà tecniche di gestione, è stato disposto un piano di invio, in base al quale la trasmissione delle istanze sarà scaglionata con tempi diversi a seconda dell'area geografica in cui il soggetto ha il domicilio fiscale, come previsto dal programma allegato. La diversa tempistica di invio delle istanze prevista per ciascuna regione non inciderà in nessun caso nella determinazione dell'ordine di trasmissione."

(**) Al fine di individuare la data corretta va fatto riferimento al domicilio fiscale del contribuente indicato nell'ultima dichiarazione dei redditi, ossia nella generalità dei casi nel mod. UNICO 2012 presentata il 30.9.2012.

Quanto all'ordine dei rimborsi, il sistema di accoglimento delle istanze e quello di erogazione dei rimborsi dovrebbe consentire un'equa distribuzione delle risorse finanziarie disponibili.

In merito a tale aspetto l'Agenzia evidenzia quanto segue:

" ... saranno preliminarmente soddisfatte le richieste di rimborso validamente liquidate che si riferiscono ai periodi di imposta più remoti e, nell'ambito del medesimo periodo d'imposta, sarà data priorità alle istanze di rimborso secondo l'ordine di presentazione.

Qualora le risorse finanziarie di un esercizio non consentano l'integrale erogazione dei rimborsi relativi ad uno o più periodi d'imposta, si procederà dapprima al pagamento dei rimborsi residui relativi all'annualità eventualmente non completata ... per erogare poi tutti quelli, correttamente liquidati, relativi al primo periodo d'imposta non pagato, ripartendo proporzionalmente le residue disponibilità in base all'ammontare complessivo delle somme liquidate, ferma restando la successiva integrazione dei pagamenti a saldo delle somme richieste.

IMPORTO IRPEF/IRES da RIMBORSARE

Il meccanismo che presiede all'individuazione dell'importo rimborsabile o alla rideterminazione della perdita d'impresa è molto simile a quello utilizzato nel 2009 e prevede, per ciascuna anno, il seguente percorso logico:

- 1) individuazione dei versamenti effettuati a titolo di IRAP (saldo e acconti⁽⁷⁾). Per gli acconti l'ammontare trova un limite nell'IRAP dovuta in base alla dichiarazione dell'anno;

Continua



Esempio

Con riferimento all'anno X l'ammontare dei versamenti rilevanti per l'istanza è, in relazione alle diverse casistiche, così determinato:

(A) Giugno/luglio anno X	(B) Giugno/luglio X	(C) Novembre X	(D) Giugno/luglio X+1	
saldo IRAP X-1 a debito	primo acconto IRAP X	secondo acconto IRAP X	saldo IRAP X a debito	⇒ A+B+C
saldo IRAP X-1 a debito	primo acconto IRAP X	secondo acconto IRAP X	saldo IRAP X a credito	⇒ A+B+C-D
saldo IRAP X-1 a credito	primo acconto IRAP X	secondo acconto IRAP X	saldo IRAP X a debito	⇒ B+C
saldo IRAP X-1 a credito	primo acconto IRAP X	secondo acconto IRAP X	saldo IRAP X a credito	⇒ B+C-D

2) individuazione delle spese per il personale dipendente e assimilati separatamente riferibili al saldo e agli acconti;

3) determinazione della percentuale del costo del lavoro rispetto alla base imponibile IRAP. La formula da utilizzare è la seguente:

$$\frac{\text{(Spese personale dip. e assimilati - deduzioni IRAP) per il cuneo fiscale}^{(8)}}{\text{Valore della produzione IRAP}}$$

Valore della produzione IRAP

4) applicazione delle percentuali così determinate al saldo e all'acconto.

$$\frac{\text{IRAP versata (saldo/acconto) x (Spese personale dip. e assimilati - deduzioni IRAP)}}{\text{Valore della produzione IRAP}}$$

Valore della produzione IRAP

Il risultato di tale operazione costituisce la variazione in diminuzione dal reddito che, generalmente, si aggiunge al 10% dell'IRAP già calcolato in precedenza;

5) individuazione dell'importo rimborsabile pari alla differenza tra l'IRPEF/IRES liquidata nella dichiarazione originaria e la nuova imposta liquidata nell'istanza di rimborso.

A quanto ammonta il rimborso?

In maniera molto semplice, al fine di consentire un rapido calcolo di convenienza se attivarsi o meno per chiedere il rimborso, basta dire che:

- il rimborso ottenuto riguarda le imposte dirette (Irpef/Ires e relative addizionali);
- il rimborso deriva da una variazione in diminuzione da apportare alla base imponibile delle suddette imposte dirette;

Continua



- - la variazione in diminuzione è pari all'Irap dovuta sul costo del personale.

Ora, fatto 100 il costo del personale indeducibile di un dato anno, l'Irap su tale costo è stata pari a 3,9 (ipotizzando l'applicazione dell'aliquota ordinaria Irap del 3,9% sul valore netto della produzione). Se questo importo rappresenta l'importo in diminuzione di base imponibile ai fini delle imposte dirette, il rimborso spettante è pari all'aliquota applicata.

Esempio di istanza di rimborso di una società di capitali

Costo del personale 100,00

Irap dovuta sul costo del personale (indeducibile per legge). Questo importo costituisce la variazione in diminuzione ai fini Ires. Il risparmio d'imposta (quota a rimborso di cui all'istanza) rappresenterà quindi il 27,5% (aliquota Ires) di detto importo.

3,9

Importo chiesto a rimborso (3,9 x 27,5%) 1,07

In definitiva, ogni 100 euro di costo (indeducibile) del personale spetterà poco più di 1 euro di rimborso di Ires.

PRESENTAZIONE dell'ISTANZA

Il modello approvato dall'Agenzia delle entrate si compone da:

- un frontespizio, nel quale indicare i dati anagrafici del contribuente. Inoltre, contiene lo spazio per l'impegno alla trasmissione telematica. È altresì presente la casella "Correttiva nei termini", utilizzabile qualora, prima della scadenza del termine di presentazione, si intenda rettificare un'istanza già presentata (in tal caso va indicato il numero di protocollo dell'istanza da rettificare);
- un quadro RI, che consente di determinare l'importo rimborsabile. Va compilato un quadro RI per ciascun anno per il quale si chiede il rimborso.

Il quadro RI si compone di 2 sezioni:

- la sezione I, nella quale è prevista l'indicazione:

- a) dei dati per la determinazione dell'IRAP deducibile;
- b) della perdita e/o del reddito rideterminato;
- c) dell'IRPEF/IRES e addizionali regionali/comunali;
- d) dei crediti d'imposta;
- e) dell'importo rimborsabile;

- la sezione II, nella quale va indicato distintamente l'ammontare della "quota deducibile dei versamenti IRAP a saldo e in acconto", nonché le spese per il personale.

Poiché la sezione II costituisce un dettaglio di quanto indicato a rigo RI3, col. 1 si suggerisce di compilare prima la sezione II - nella quale riportare i dati distinti tra saldo e acconto - e poi procedere alla compilazione della sezione I.

Continua



addizionali e Ires), mediante la riliquidazione della dichiarazione per ciascun anno per il quale si chiede il rimborso.

Rispetto al modello utilizzato nel 2009 ora è richiesta per ciascun anno:

- la distinzione tra i versamenti IRAP effettuati a titolo di saldo e di acconto;
- le relative spese per il personale (sezione II del quadro RI). Tale informazione si rende necessaria in quanto la percentuale di IRAP non dedotta relativa alle spese per il personale calcolata avendo riguardo alle spese per il personale di competenza dell'anno cui si riferisce quel versamento è diversa per il saldo e per l'acconto.

Ad esempio, con riferimento ai versamenti IRAP effettuati nel corso del 2010;

- per il saldo 2009 si terrà conto del rapporto tra costo del personale di competenza 2009 e base imponibile IRAP 2009;
- per gli acconti 2010 si terrà conto del rapporto tra costo del personale di competenza 2010 e base imponibile IRAP 2010.

COMPILAZIONE del MODELLO di RIMBORSO

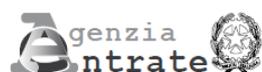
Si passano in rassegna i diversi righi del quadro RI.

Sezione I

Come retro evidenziato, è opportuno procedere prima alla compilazione della sezione II, in quanto i dati contenuti nel rigo RI3, col. 1 sono dettagli nella sezione II.

Data di inizio e fine del periodo d'imposta di produzione del risultato d'esercizio (utile o perdita) oggetto di rideterminazione e/o per il quale è stata determinata l'IRPEF/IRES.

Qualora alla data 2.3.2012 (data di entrata in vigore del D.L. 16/2012) sia già stata presentata un'istanza di rimborso "cartacea", è necessario specificare la data di presentazione della stessa.



CODICE FISCALE

QUADRO RI Determinazione dell'importo rimborsabile

SEZIONE I
Determinazione del rimborso

RI1	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Istanza già presentata al 2/03/2012			Istanza telematica	Correttiva nei termini
	1	2	3	4	5	6	7	8	9		
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno	ca	5

La casella va barrata nel caso in cui, per il relativo periodo d'imposta, sia già stata presentata l'istanza di rimborso telematica ex art. 6, D.L. 185/2008. Per un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare ciò può riscontrarsi con riferimento al 2007.

Nel caso in cui nel Frontespizio sia stata barrata la casella "Correttiva nei termini", la casella in esame va barrata soltanto con riferimento all'annualità da rettificare, mentre per le altre annualità vanno riportati i dati dell'istanza originaria, senza barrare la casella in esame.

Continua



Il rigo è riservato ai soggetti che, per il periodo d'imposta interessato, hanno applicato il regime del consolidato nazionale ex art. 117, D.P.R. 917/1986 ovvero della trasparenza fiscale ex artt. 5, 115 e 116, D.P.R. 917/1986.

Il soggetto trasparente barra la casella 3 e non compila il rigo RI5, tranne il caso del titolare dell'impresa familiare. Il soggetto trasparente (società) ridetermina il reddito per effetto della nuova deduzione IRAP ma non effettua alcuna richiesta di rimborso in quanto non è il soggetto passivo IRES/IRPEF.

SEZIONE I
Determinazione del rimborso

R1	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Istanza già presentata al 2/03/2012			Istanza telematica	Correttiva nei termini
	1 giorno	1 mese	1 anno	2 giorno	2 mese	2 anno	3 giorno	3 mese	3 anno		
R2	Situazione										
	Codice fiscale consolidante										
	Codice fiscale partecipata/impresa familiare										
	Soggetto trasparente										

Il soggetto partecipante (socio, collaboratore familiare), sulla base del nuovo reddito comunicato dalla partecipata compila l'istanza di rimborso indicando a col. 2 il codice fiscale del soggetto trasparente (società, impresa familiare, ecc.).

Va indicato l'importo dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese del personale al netto delle deduzioni IRAP, "versata a titolo di saldo e acconto nel periodo d'imposta di riferimento". Tale importo è pari alla somma di quanto indicato a col. 4 di ciascun rigo della sezione II.

Non va riportata l'eventuale eccedenza di versamento a saldo (la quale ha fatto chiudere la dichiarazione con l'evidenziazione di un credito).

Nel modello, quindi, contrariamente a quanto sembrerebbe dalla denominazione dei campi "Versamenti IRAP", presenti sia nella sezione I che nella sezione II, **non va indicato l'ammontare dell'IRAP versata**, ma è richiesta direttamente la **quota dell'IRAP versata riferita al costo del lavoro**.

RI3	Irap deducibile art. 2 D.L. 201/11		Irap dedotta art. 6 D.L. 185/08		Irap deducibile
	1	2	3	4	
	Versamenti Irap				

Va indicato il 10% dell'IRAP versata nel periodo d'imposta **già dedotta** ai fini reddituali in base all'art. 6, D.L. 185/2008. Tale ammontare è pari, per gli anni dal 2008 al 2011, a quanto indicato in dichiarazione dei redditi e per il 2007 a quanto risultante dall'istanza di rimborso telematica presentata nel 2009.

Come specificato nelle istruzioni al modello, tale campo va compilato soltanto qualora il 10% dell'IRAP dedotto abbia trovato **giustificazione esclusivamente nel costo del personale**. Solo in tale ipotesi la nuova deduzione è assunta al netto di quella del 10% già usufruita.

È pari alla differenza tra col. 1 e col. 2 e costituisce la quota dell'IRAP riferita al costo del personale (ora) deducibile. Questo importo consente la riliquidazione di Irpef e Ires, come dettagliato a partire dal rigo RI5.

Vanno riportate le **maggiori perdite d'impresa** rideterminate a seguito della maggior deduzione IRAP (di cui al precedente rigo R13, col. 3), per il periodo d'imposta di riferimento, nel caso in cui le perdite siano riportabili nei periodi d'imposta successivi.

Qualora la deduzione della quota IRAP versata comporti l'emersione di una maggior perdita da **utilizzare totalmente in diminuzione di un altro reddito d'impresa** del medesimo periodo, non va compilato il presente rigo ma devono essere riliquidate le imposte del periodo di riferimento nei rigi R15-R17. Se la maggior perdita è **utilizzata parzialmente in diminuzione** di un altro reddito d'impresa, vanno compilati sia il presente rigo che i rigi R15-R17.

Nell'ipotesi in cui il reddito d'impresa dichiarato originariamente sia stato parzialmente o totalmente compensato con una **perdita pregressa o di periodo**, la perdita utilizzata in eccesso a copertura del maggior reddito originario, va indicata nella presente colonna se riportabile nei periodi successivi.

R14 Maggiore perdita rideterminata	Perdita d'impresa	Perdita di lavoro autonomo	Perdita "Robin Tax"
	1	2	
	,00	,00	,00

Vanno indicate le **maggiori perdite di lavoro autonomo** "rideterminate, per il periodo d'imposta di riferimento, a seguito della deduzione dell'IRAP di cui al rigo R13, colonna 3, se riportabili nei periodi d'imposta successivi". Tale fattispecie si verifica solo per il 2007.

Vanno indicate le **maggiori perdite** che derivano dall'applicazione "delle disposizioni della cosiddetta **Robin Tax** ... rideterminate, per il periodo d'imposta di riferimento, a seguito della deduzione dell'IRAP di cui al rigo R13, comma 3, riportabili nei periodi d'imposta successivi ai sensi dell'art. 84 del TUIR".

Nei rigi da R15 a R17 va indicata l'IRPEF/IRES riliquidata a seguito della nuova deduzione IRAP indicata nel precedente rigo R13, col. 3.

Qualora il contribuente abbia già provveduto (generalmente per il 2007) a dedurre ex art. 6, D.L. 185/2008 "in sede di rimborso ... il 10% dell'IRAP versata, ai fini del calcolo delle imposte e delle relative addizionali rideterminate, da riportare nei rigi da R15 a R17, si deve tenere conto del reddito già determinato per effetto della deduzione di cui al richiamato art. 6".

La casella va barrata nel caso in cui nel periodo d'imposta le **col. 3 e 4 del presente rigo** o le addizionali di cui ai **rigi R16 e R17** siano rideterminate per effetto delle maggiori perdite riportate da periodi precedenti rideterminate per effetto della deducibilità dell'IRAP pagata relativa al costo del personale.

Va indicato lo specifico **codice** nelle particolari ipotesi in cui l'imposta rideterminata non sia né l'IRPEF, né l'IRES, ma un'imposta sostitutiva.

- Codici:
- 1) regime nuove iniziative;
 - 2) "Robin tax";
 - 3) Altri casi.

Va inserito "l'importo degli eventuali **crediti d'imposta** evidenziati nella dichiarazione relativa periodo d'imposta di riferimento, se riportabili nei periodi d'imposta successivi ... per la quota che non trova più capienza nell'imposta rideterminata a seguito della deduzione dell'IRAP versata". A tale somma va eventualmente aggiunta la differenza tra il credito d'imposta ex art. 165, D.P.R. 917/1986 (relativa ai redditi prodotti all'estero) e quanto dichiarato in origine (ovviamente, nel periodo d'imposta di riferimento).

R15 Imposta sul reddito	Perdite	Casi particolari	Imposta a debito rideterminata	Imposta a credito rideterminata	Crediti d'imposta	Rimborso
	1	2	3	4	5	6
			,00	,00	,00	,00

Va indicata l'**imposta a debito rideterminata** in relazione "all'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta di riferimento".

Va riportata l'**imposta a credito rideterminata** in riferimento "all'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta di riferimento".

Va indicato l'importo **richiesto a rimborso** pari alla "differenza tra l'imposta a debito evidenziata nella dichiarazione dei redditi ... e quella di cui alla colonna 3 oppure pari alla differenza tra l'imposta a credito rideterminata di cui alla colonna 4 e quella evidenziata nella dichiarazione dei redditi". All'importo così ottenuto deve essere aggiunto quello dei crediti d'imposta indicato a col. 5.

Continua



Va indicata l'**addizionale regionale a debito rideterminata** per il periodo d'imposta di riferimento.

Va riportato "l'importo **chiesto a rimborso**, pari alla differenza tra l'**addizionale evidenziata nella dichiarazione dei redditi ... e quella di cui alla colonna 1 oppure pari alla differenza tra l'addizionale a credito rideterminata di cui alla colonna 2 e quella evidenziata nella dichiarazione dei redditi**".

RI6	Addizionale regionale	1	2	3
		Add. reg. a debito rideterminata <input type="text" value=""/> ,00	Add. reg. a credito rideterminata <input type="text" value=""/> ,00	Rimborso <input type="text" value=""/> ,00

Va indicata l'**addizionale regionale a credito rideterminata** per il periodo d'imposta di riferimento.

Va indicata l'**addizionale comunale a debito rideterminata** per il periodo d'imposta di riferimento.

Corrisponde all'**addizionale comunale chiesta a rimborso** rideterminata con le modalità indicate al precedente rigo RI6, col. 3.

RI7	Addizionale comunale	1	2	3
		Add. com. a debito rideterminata <input type="text" value=""/> ,00	Add. com. a credito rideterminata <input type="text" value=""/> ,00	Rimborso <input type="text" value=""/> ,00

Va indicata l'**addizionale comunale a credito rideterminata** per il periodo d'imposta di riferimento.

Compilazione Sezione II

In ciascun rigo da RI8 a RI12 vanno evidenziati:

- la quota di IRAP versata riferita al costo del personale, calcolata a partire dall'ammontare versato sulla base della formula sopra illustrata;
- le spese del personale del periodo d'imposta cui il versamento si riferisce. Tale elemento costituisce altresì il numeratore del rapporto della formula utilizzata per individuare la quota IRAP versata di cui al punto precedente.

È necessario tenere distinti i versamenti a saldo e in acconto in quanto, per ciascuna tipologia, l'ammontare delle spese del personale e del valore della produzione è quello relativo al versamento si

Continua



riferisce.

Ad esempio, con riferimento al saldo IRAP dell'anno X, versato nell'anno X+1, vanno considerate le spese del personale e il valore della produzione relativi all'anno X. Per gli acconti X+1 invece vanno considerate le spese del personale e il valore della produzione relativi all'anno X+1.

In tale colonna va indicato uno dei seguenti codici:
 "1", qualora vengano evidenziati i dati dell'IRAP a saldo;
 "2", qualora vengano evidenziati i dati dell'IRAP in acconto.
 Generalmente, quindi, per ciascun anno interessato saranno compilati 2 righe: il primo riferito al saldo e il secondo all'acconto (prima rata + seconda rata).

Vanno specificate la data di inizio e fine del periodo d'imposta relativi all'IRAP versata a saldo o in acconto.

SEZIONE II Versamenti IRAP e spese per il personale	Saldo/ acconto	Data inizio periodo d'imposta	Data fine periodo d'imposta	Versamento Irap	Spese per il personale
	1	2 giorno mese anno	3 giorno mese anno	4	5
R18	1			,00	,00
R19	1			,00	,00
R110	1			,00	,00
R111	1			,00	,00
R112	1			,00	,00

Va evidenziato l'ammontare dell'IRAP "relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni ... versata a saldo ... o in acconto".
 Si evidenzia come, anche in questa sezione del modello, non vada indicato l'ammontare dell'IRAP versata, ma la **quota dell'IRAP versata riferita al costo del lavoro**.

Va riportata "la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni ... sostenute nel periodo d'imposta di cui alle colonne 2 e 3 di questo rigo".

ESEMPIO di COMPILAZIONE

Si propone un esempio numerico e di compilazione dell'istanza di rimborso.

Esempio

La Gamma S.p.A. presenta istanza di rimborso per le maggiori imposte dirette (Ires) versate per il periodo d'imposta 2010 in relazione all'ineducibilità dell'Irap dovuta sul costo del personale, ai sensi dell'art. 2, D.L. 201/2011.

Continua



Nel 2010 sono stati eseguiti i seguenti versamenti Irap:

Versamenti IRAP				
Tipologia	Data di versamento	Dati mod. F24		
		Codice tributo	Anno di riferimento	Saldo a debito
Saldo 2009	6.7.2010	3800	2009	1.000
I acconto 2010	6.7.2010	3812	2010	4.000
Il acconto 2010	30.11.2010	3813	2010	6.000

I costi del personale che hanno concorso a determinare il valore netto della produzione ai fini Irap sono stati i seguenti:

Spese del personale				
Anno di competenza	A Spese per il personale dipendente	B Spese co.co.pro e compensi amministratori pagati	C Deduzione cuneo fiscale	D (=A+B-C) Spese nette per il personale
2009	200.000	50.000	30.000	220.000
2010	190.000	21.000	31.000	180.000

Successivamente si calcola quanto incide il costo del personale sul valore della produzione netta, mediante la formula:

$$\frac{\text{(Spese personale dip. e assimilati - deduzioni IRAP)}}{\text{Valore della produzione IRAP}}$$

Rapporto deducibilità IRAP				
Anno di competenza	Rigo	A Valore della produzione netta ai fini IRAP	B Spese per il personale	C=B/A % deducibilità IRAP
2009	Quadro IR, col. 4 del Mod. IRAP 2010	280.000	220.000	78,57%
2010	Quadro IR, col. 4 del Mod. IRAP 2011	250.000	180.000	72,00%

Le percentuali così determinate vanno applicate al saldo e all'acconto.

Continua



IRAP versata in relazione al costo del personale			
Anno di competenza	A Importo versato	B Incidenza del costo del personale sugli importi versati	C=AxB Irap non dedotta riferita al costo del personale
Anno 2009	1.000 (saldo 2009)	78,57%	786,00
Anno 2010	10.000 (primo acconto 2010 pari a 4.000 + secondo acconto 2010 pari a 6.000)	72,00%	7.200,00
Totale (da riportare al rigo RI3)			7.986,00

L'IRES riliquidata è così determinata:

Mod. UNICO 2011 SC				
Rigo	Descrizione	Importi riportati nella dichiarazione originaria	Importi riliquidati	Rimborso
RN6	Reddito imponibile	100.000	(100.000 – 7.986) 92.014	
RN9	IRES (27,5%)	27.500	25.304	
RN22	Acconti	15.000	15.000	
RN23	Imposta a debito	12.500	9.696 (*)	2.804 (**)

(*) Da riportare al rigo RI5, col. 3.

(**) Da riportare al rigo RI5, col. 6.

Continua



Il quadro RI andrà così compilato:

QUADRO RI
Determinazione dell'importo rimborsabile

Mod. N.

SEZIONE I Determinazione del rimborso	R11	Data inizio periodo d'imposta 1 giorno mese anno 01 01 2010	Data fine periodo d'imposta 2 giorno mese anno 31 12 2010	Istanza già presentata al 2/03/2012 3 giorno mese anno	Istanza telematica 4	Correttiva nei termini 5	
	R12	Codice fiscale consolidante 1		Situazione		Soggetto trasparente 3	
		Codice fiscale partecipata/impresa familiare 2					
R13	Irap deducibile art.2 D.L. 201/11	Versamenti Irap 1		Irap dedotta art.6 D.L. 185/08 2	Irap deducibile 3		
		7.986,00		,00	7.986,00		
R14	Maggiore perdita rideterminata	Perdita d'impresa 1		Perdita di lavoro autonomo 2	Perdita "Robin Tax" 3		
		,00		,00	,00		
R15	Imposta sul reddito	Perdita 1	Casi particolari 2	Imposta a debito rideterminata 3	Imposta a credito rideterminata 4	Crediti d'imposta 5	Rimborso 6
				9.696,00	,00	,00	2.804,00
R16	Addizionale regionale	Add. reg. a debito rideterminata 1		Add. reg. a credito rideterminata 2	Rimborso 3		
		,00		,00	,00		
R17	Addizionale comunale	Add. com. a debito rideterminata 1		Add. com. a credito rideterminata 2	Rimborso 3		
		,00		,00	,00		
SEZIONE II Versamenti IRAP e spese per il personale	R18	Saldo/accanto 1	Data inizio periodo d'imposta 2 giorno mese anno 01 01 2009	Data fine periodo d'imposta 3 giorno mese anno 31 12 2009	Versamento Irap 4	Spese per il personale 5	
		1			786,00	220.000,00	
	R19	Saldo/accanto 1	Data inizio periodo d'imposta 2 giorno mese anno 01 01 2010	Data fine periodo d'imposta 3 giorno mese anno 31 12 2010	Versamento Irap 4	Spese per il personale 5	
		2			7.200,00	180.000,00	

Note

- (1) Con tale espressione si intende la differenza tra il costo del lavoro sostenuto dall'impresa e la somma, in termini di retribuzione netta, che effettivamente resta a disposizione del lavoratore.
- (2) In luogo della deduzione forfettaria del 10% attualmente in vigore.
- (3) Vale la pena di ribadire che la deducibilità in commento opera al netto delle deduzioni già previste dall'art. 11, D.Lgs. 446/1997 per l'impiego di personale dipendente. In termini pratici, questo significherà che il contribuente, per determinare la quota di Irap deducibile ai fini della determinazione del reddito, dovrà applicare l'aliquota di competenza (in funzione di quanto deliberato dalla Regione), al costo complessivo del personale già decurtato delle deduzioni forfettarie, nonché dei costi contributivi, fruiti sulla medesima componente di costo.
- (4) L'art. 6, D.L. 185/2008 non è stato esplicitamente abrogato, sebbene se ne può affermare una abrogazione implicita, almeno relativamente ai periodi d'imposta per cui si applica la nuova disciplina ora introdotta e in relazione alla parte in cui menziona il costo del personale.
- (5) In particolare il costo del lavoro, comprendente come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 19.6.2012, n. 25/E anche i compensi dei co.co.pro. e dei co.co.co (come gli amministratori). Il costo va considerato al netto delle deduzioni per il cuneo fiscale.
- (6) La distinzione della decorrenza del termine di 48 mesi, se dal versamento dell'acconto o del saldo, non è contraddetto dalla recente posizione della Corte di Cassazione, che con ord. 5.12.2012, n. 21764, ha chiarito che il termine di decadenza di quarantotto mesi per chiedere il rimborso dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) decorre dal versamento dell'acconto e non del saldo. Nel caso esaminato dai giudici, l'Agenzia delle entrate aveva presentato ricorso per Cassazione, avverso la decisione della CTR dell'Emilia Romagna che confermava la decisione della CTP di Bologna riconoscendo il diritto di un medico convenzionato con il servizio sanitario nazionale al rimborso dell'IRAP per gli anni 1998-2000 ritenendo tempestiva l'istanza di rimborso presentata oltre il termine dei quarantotto mesi dal versamento dell'acconto ed insussistente il presupposto impositivo del tributo per avere il contribuente dimostrato di aver svolto l'attività senza l'ausilio di dipendenti e mediante l'impiego di una sola autovettura, quale bene strumentale. La Suprema Corte, accogliendo in parte i motivi del ricorso, con l'ordinanza in oggetto ha ritenuto fondato il motivo con il quale l'Agenzia delle entrate ha dedotto la violazione dell'art. 38, D.P.R. 602/1973, per avere la CTR ritenuto che il termine di decadenza, previsto da tale norma, deve farsi decorrere dalla data del saldo e non dal versamento avvenuto a titolo di acconto, senza considerare che era postulata l'inesistenza dell'obbligazione tributaria, tenuto conto del principio secondo il quale il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi in caso di versamenti diretti, previsto dall'art. 38, D.P.R. 602/1973 - il quale concerne tutte le ipotesi di contestazione riguardanti i detti versamenti - decorre, nella ipotesi di effettuazione di versamenti in acconto, dal versamento del saldo solo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'"an" e del "quantum" dell'obbligazione fiscale, mentre non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poiché in questa ipotesi l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento.
- (7) Si ricorda che il rimborso è fatto in base all'art. 99, D.P.R. 917/1986, ossia secondo il principio di cassa (imposta pagata).
- (8) Ex art. 11, co. 1, lett. a), 1-bis, 4-bis e 4-bis 1, D.Lgs. n. 446/1997.

Continua



VIENI A SCOPRIRE LE RISORSE DEL “COMMERCIALISTA TELEMATICO” SULL'ARGOMENTO TRATTATO



Novità I.V.A. 2013

di Claudio Sabbatini

**Hai perso la videoconferenza in diretta?
Puoi acquistare la registrazione!
E' ancora disponibile online!**

<http://www.commercialistatelematico.com/IVA-2013-NOVITA>

Utilità per il lavoro - in excel

**Foglio di Calcolo
Rimborso IRES da
maggior deduzione
IRAP su costi del
personale**



**Foglio di Calcolo Rimborso
IRES da maggior deduzione
IRAP su costi del personale**

<http://www.commercialistatelematico.com/prodotti/software/foglio-di-calcolo-rimborso-ires-da-deduzione-irap.html>



**Novità IVA 2013
Regole di fatturazione
Iva per cassa
Territorialità dei noleggi**

di Marco Giorgetti – Gioacchino Pantoni – Claudio Sabbatini

http://www.commercialistatelematico.com/prodotti/schede/2012/12/presentazione_novita-iva-2013_20122012.pdf



Le “Legge di Stabilità 2013” - Appunti sulla Legge 24 dicembre 2012, n.228 di Massimo Pipino

Articolo 1, comma 380: IMU (Imposta Municipale Propria)

Attribuzione dell'intero gettito derivante dalla sua esazione alle Amministrazioni comunali

In tema di IMU, per quanto riguarda il biennio 2013-2014, la legge 228/2012 introduce alcuni significativi ed importanti elementi di novità:

1. viene prevista la soppressione della riserva che avrebbe dovuto essere di competenza statale sul gettito derivante dall'IMU, gettito che, pertanto, viene integralmente assegnato alle Amministrazioni comunali (vedi articolo 1, comma 380, lettera a). va tuttavia considerata l'eccezione derivante dal fatto che viene comunque riservato allo Stato il gettito dell'imposta derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D (vedi **nota n. 1**), calcolato ad aliquota standard dello 0,76%. Per tale tipologia di fabbricati, ai Comuni viene comunque riconosciuta la facoltà di aumentare l'aliquota standard dello 0,76% sino ad un massimo di 0,3 punti percentuali (articolo 1, comma 380, lettere f-g);
2. l'articolo 1, comma 380, lettera b) istituisce, nello stato di previsione del Ministero dell'interno, un Fondo di solidarietà comunale che verrà alimentato da una quota dell'IMU spettante ai Comuni, definita con DPCM, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, previo accordo in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, da emanare:
 - × per il 2013, entro il 30 aprile 2013,
 - × per il 2014, entro il 31 dicembre 2013

L'ammontare iniziale (vedi **nota n. 2**) del predetto Fondo è stato previsto pari a:

- per il 2013, a 4.717,9 milioni di euro
- per il 2014, a 4.145,9 milioni di euro.

Il citato DPCM ne stabilirà inoltre i criteri (vedi **nota n. 3**) di formazione e di riparto (articolo 1, comma 380, lettera d). Contestualmente, con l'articolo 1, comma 380, lettera e), viene prevista la soppressione del Fondo sperimentale di riequilibrio a suo tempo previsto dall'articolo 2 del D.Lgs. 23/2011.

Inoltre, sempre per quanto compete alle annualità 2013-2014, viene stabilito il mantenimento dell'attribuzione allo Stato del gettito derivante, tra l'altro, dalle imposte:

- di registro e di bollo sugli atti di trasferimento a titolo oneroso indicati all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986;
- ipotecaria e catastale;
- sul reddito delle persone fisiche, in relazione ai redditi fondiari;
- di registro e di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili;
- cedolare secca sugli affitti.

In sostanza, in virtù di quanto previsto dall'articolo 1, comma 380, lettera h), per tutto il biennio 2013-2014, il gettito di tali tributi non spetterà alle Amministrazioni Comunali, come, invece, originariamente

Continua



era stato stabilito dall'articolo 2 del medesimo D.Lgs. 23/2011, ma allo Stato. In ogni caso, gli importi relativi all'ammontare del gettito attribuito ai Comuni, alla riserva statale del gettito IMU riferito agli immobili classificati nel gruppo catastale D, nonché alla dotazione del Fondo di solidarietà, potranno essere modificati a seguito della verifica del gettito IMU percepito nel 2012 (articolo 1, comma 380, lettera i).

Articolo 1, comma 387: Novità in materia di TARES e rinvio del versamento della prima rata

Con l'articolo 1, comma 387 della legge 228/2012 vengono apportate alcune modifiche alla disciplina relativa al nuovo tributo comunale sui rifiuti e servizi (cd. TARES), in vigore dal 1° gennaio 2013 ed introdotto dall'articolo 14 del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011 e sostitutiva di tutti i previgenti prelievi relativi alla gestione ed allo smaltimento dei rifiuti urbani.

Come noto, la nuova imposta è dovuta da tutti i possessori, occupanti o detentori a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani (fanno eccezione le aree scoperte pertinenziali o accessorie alle abitazioni e quelle condominiali non detenute o occupate in via esclusiva. La medesima imposta si applica in base a 2 componenti:

- ✖ una tariffa commisurata alla quantità dei rifiuti prodotti in relazione alla superficie dell'immobile (cd. "TARES rifiuti");
- ✖ una maggiorazione della tariffa, pari a 0,30 euro a metro quadro di superficie (aumentabile fino a 0,40 euro, con graduazione in ragione della tipologia di immobile ed alla zona di ubicazione) che va a finanziare i servizi indivisibili del Comune (ad es. illuminazione, sicurezza – cd. "TARES servizi").

Circa la base imponibile su cui calcolare la TARES, la legge di Stabilità 2013 prevede che, per quanto riguarda le unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte, o iscrivibili, nel catasto edilizio urbano, essa sia costituita in via provvisoria, dalla superficie calpestabile dei locali e delle aree idonee a produrre rifiuti urbani ed assimilati (secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 387, lettera b – vedi **nota n. 4**). Le superfici da prendere in considerazione sono quelle dichiarate, ovvero accertate ai fini delle previgenti TARSU, ovvero della TIA (vedi **nota n. 5**). Tale modalità di determinazione della base imponibile si applicherà fino alla nuova determinazione della superficie imponibile, a seguito del completamento della procedura di allineamento dei dati catastali di tali unità immobiliari con quelli relativi alla toponomastica ed alla numerazione civica, adottata dai Comuni e dall'Agenzia del Territorio (articolo 1, comma 387, lettere a e c – vedi **nota n. 6**).

A regime, ossia a seguito del completamento della procedura di cui al punto precedente, dall'80% della superficie catastale (intesa come consistenza delle unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria, determinata dai sensi del D.P.R. 138/98, in base ai criteri descritti nell'allegato C del decreto), determinata in base ai criteri del D.P.R. 138/1998 (articolo 1, comma 387, lettera b).

Per le medesime unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte, o iscrivibili, nel catasto edilizio urbano, viene, altresì, stabilito che, ai fini dell'accertamento, il Comune possa considerare come superficie assoggettabile al tributo quella corrispondente all'80% della superficie catastale, determinata secondo i criteri del D.P.R. 138/1998 (articolo 1, comma 387, lettera b).

Per quanto invece riguarda le altre unità immobiliari (ossia quelle non iscrivibili nel catasto edilizio

Continua



urbano), la Legge di Stabilità 2013 stabilisce che la base imponibile su cui procedere al calcolo della TARES sia costituita dalla superficie calpestabile (come, peraltro, era già stato stabilito nella versione originaria dell'articolo 14, comma 9, del D.L. 201/2011).

La legge 228/2012 interviene, altresì, sulla dichiarazione da presentare ai fini della TARES, chiarendo che, in essa, dovranno essere obbligatoriamente indicati i dati catastali ed il numero civico interno (ed, ove presente, esterno) dell'immobile inciso dall'imposta (articolo 1, comma 387, lettera e, che integra il comma 34 dell'articolo 14 del D.L. 201/2011).

Per quel che riguarda il versamento dell'imposta, la legge 228/2012 introduce rilevanti novità, applicabili sia a regime, sia transitoriamente, per il solo anno 2013.

In particolare, viene stabilito che in via generale, il versamento della TARES rifiuti, ovvero della tariffa sostitutiva dell'imposta (vedi **nota n. 7**), nonché della maggiorazione (ossia la cd. "TARES servizi"):

- deve essere effettuato, per l'anno di riferimento, in 4 rate trimestrali, scadenti nei mesi di gennaio, aprile, luglio ed ottobre. I Comuni hanno tuttavia la facoltà variare sia la scadenza, sia il numero delle rate di versamento;
- può avvenire in un'unica soluzione, entro il mese di giugno di ciascun anno;
- deve essere compiuto esclusivamente nei confronti del Comune;
- può essere eseguito sia mediante compensazione con altre imposte (ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997 - si ritiene, utilizzando il Modello F24), sia tramite apposito bollettino di conto corrente postale (anche in tale ipotesi è consentita la possibilità di compensazione);
- avverrà secondo le modalità stabilite con uno o più Decreti del direttore generale del Dipartimento delle finanze del MEF, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e sentita l'ANCI, assicurando la massima semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti (ivi compresa la possibilità di utilizzo di modelli precompilati).

Per il solo anno 2013, tuttavia:

- la prima rata della TARES (rifiuti e servizi) dovrà essere versata dai contribuenti nel corso del mese di luglio (in realtà la Legge di stabilità aveva previsto uno slittamento ad aprile ma il Legislatore è successivamente intervenuto modificando ulteriormente la data di scadenza per il versamento della prima rata), posticipando, così, il termine ordinario della stessa che, come noto era stato inizialmente fissato per il mese di gennaio. In ogni caso, viene data facoltà alle Amministrazioni comunali di procedere a posticipare ulteriormente tale scadenza in funzione delle proprie necessità e disponibilità;
- fino alla determinazione della tariffa (vedi **nota n. 8**) della TARES, l'importo delle rate d'acconto è calcolato in base all'importo versato nell'anno precedente, a titolo di TARSU, TIA 1, ovvero TIA 2. Tale regola si rende applicabile anche per le nuove occupazioni decorrenti dal 1° gennaio 2013;
- il versamento a conguaglio dell'imposta deve essere effettuato nella rata successiva alla determinazione definitiva della tariffa della TARES da parte dell'Amministrazione comunale competente;
- il pagamento della "TARES servizi" è effettuato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, nella misura ordinaria di 0,30 euro per metro quadro di superficie dell'unità immobiliare incisa dal tributo, alla scadenza delle prime 3 rate della TARES. Con l'ultima rata dovrà essere corrisposta, a

Continua



conguaglio, l'eventuale maggiorazione fino a 0,40 euro, nel caso in cui essa venga adottata dall'Amministrazione comunale competente. Al riguardo, si evidenzia, da ultimo che è stata abrogata la disposizione (vedi **nota n. 9**) che prevedeva l'emanazione, entro il 31 ottobre 2012, di un apposito regolamento che avrebbe individuato i criteri per stabilire i costi del servizio di gestione dei rifiuti e la relativa tariffa.

Articolo 1, comma 473: nuovo provvedimento di rivalutazione delle aree edificabili ed agricole

L'articolo 1, comma 473 della legge di Stabilità 2013 dispone l'ennesima riapertura dei termini per la rivalutazione delle aree edificabili ed agricole, possedute da privati non esercenti attività commerciale, introdotta dall'articolo 7 della legge 448/2001, ed oggetto, nel tempo, di diverse proroghe e riaperture di termini. In sostanza, viene nuovamente ammessa la possibilità di procedere alla rideterminazione del valore d'acquisto dei terreni edificabili ed agricoli posseduti da privati non esercenti un'attività commerciale alla data del 1° gennaio 2013, mediante la redazione di una perizia giurata di stima ed il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, in misura pari al 4% dell'intero valore rivalutato delle aree. Il versamento è da effettuarsi in un'unica rata entro il 30 giugno 2013, ovvero in 3 rate annuali di pari importo da corrispondere entro il 30 giugno di ciascuna delle annualità 2013, 2014 e 2015 (vedi **nota n. 10**).

Per quanto riguarda la possibilità di recuperare le somme già versate a titolo di imposta sostitutiva in occasione delle precedenti rivalutazioni, è opportuno ricordare che l'articolo 7, comma 2, lettere ee-ff) del D.L. 70/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 106/2011 ha stabilito, per coloro che si sono già avvalsi della facoltà di rivalutare le suddette aree ed intendano avvalersi nuovamente del beneficio, alternativamente:

- la possibilità di detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata;
- la possibilità di chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già pagata, entro 48 mesi (secondo quanto previsto dall'articolo 38 del D.P.R. 602/1973), decorrenti dalla data di versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata.

L'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base alla nuova rideterminazione effettuata. Le nuove disposizioni in materia di recupero dell'imposta sostitutiva versata nelle precedenti rideterminazioni hanno, ormai, superato il passato orientamento dell'Amministrazione finanziaria (vedi **nota n. 11**) che escludeva qualsiasi forma di compensazione dell'imposta e limitava la possibilità di richiederne il rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 602/1973, solo nell'ipotesi in cui non fossero ancora trascorsi 48 mesi dal termine di versamento della stessa (vedi **nota n. 12**).

Agevolazioni fiscali connesse al lavoro dipendente

Articolo 1, commi 481-482: Incentivi fiscali alla produttività

Per il biennio 2013-2014, vengono rifinanziate le misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro, con un'assegnazione di risorse suddivise secondo lo schema seguente (articolo 1, commi 481-482).

Continua

	2013	2014	2015
	950 mln di euro	400 mln di euro	
Fondi per il 2013			
	TOT. 1,350 mld di euro		
		600 mln di euro	200 mln di euro
Fondi per il 2014			
		TOT. 800 mln di euro	

In sostanza, le risorse previste per la detassazione della produttività del lavoro per il biennio 2013-2014 ammontano complessivamente a 2,150 miliardi di euro. Al riguardo, si evidenzia che l'ammontare delle risorse stanziato per il 2013 risulta maggiore rispetto agli importi stabiliti, per il 2012, dalla legge 183/2011 (legge di Stabilità 2012), per la detassazione dei premi di produttività, pari, complessivamente, a 1,098 miliardi di euro (835 milioni per il 2012 e 263 milioni per il 2013). Tuttavia, come si evince dallo schema, per il 2014 i fondi verranno considerevolmente ridotti (800 mln di euro), con il rischio di una riduzione ai benefici in materia di produttività del lavoro.

Le modalità di attuazione di tali agevolazioni verranno successivamente definite da un DPCM, di concerto con il Ministro dell'economia e finanze che, per quanto riguarda i benefici fruibili nel 2013, avrebbe dovuto essere emanato entro il 15 gennaio 2013, ma che a tutt'oggi (22 gennaio, non ha ancora visto la luce). Ove tale scadenza non venisse rispettata, viene stabilito che il Governo, previa comunicazione alle Camere, promuova un'apposita iniziativa legislativa per destinare le risorse relative a tale periodo d'imposta a «politiche per l'incremento della produttività». In ogni caso, data la pretesa "non perentorietà del termine", secondo quanto sostenuto dal Ministro titolare del dicastero competente, dovrebbe comunque essere seguita la strada del DPCM. Per i benefici fruibili nel 2014, il DPCM contenente le modalità di fruizione dovrebbe essere emanato entro il 15 gennaio 2014.

Con riferimento alla tipologia delle misure volte all'incremento della produttività, stante la generica formulazione della disposizione contenuta nella legge di Stabilità 2013, il beneficio potrebbe alternativamente consistere:

- nella proroga tout court dell'attuale disciplina di detassazione dei "premi di produttività" erogati ai lavoratori dipendenti del settore privato (imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali, in misura pari al 10%). Come noto, il beneficio è operante dal 2008 (vedi **nota n. 13**), con successive proroghe e rimodulazioni, relative sia all'importo massimo dei premi di produttività cui è applicabile la detassazione, sia al reddito complessivo del lavoratore dipendente, che costituiscono i limiti per l'accesso all'agevolazione. Al riguardo, si ricorda che, per il periodo d'imposta 2012, la detassazione è stata riconosciuta nel limite massimo di premi erogabili pari a 2.500 euro lordi (vedi **nota n.14**), per i titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore, nel 2011, a 30.000 euro (cfr. D.M. 23 marzo 2012);
- in un meccanismo diverso e più selettivo, diretto a premiare chi risulta effettivamente più produttivo.

Continua



Articolo 1, commi 484-485: IRAP - Riduzione costo del lavoro ("cuneo fiscale")

L'articolo 1, ai commi.484-485, della legge 228/2012 interviene sulle disposizioni volte a ridurre, ai fini IRAP (vedi [nota n.15](#)), l'incidenza delle spese per i lavoratori dipendenti, sostenute dai soggetti titolari di attività d'impresa (vedi [nota n. 16](#)). In particolare, dal periodo d'imposta 2014 (vedi [nota n. 17](#)), vengono aumentati gli importi deducibili dalla base imponibile IRAP (vedi [nota n. 18](#)), connessi all'assunzione di nuovi lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, nella misura seguente:

A) lavoratori assunti a tempo indeterminato in regioni diverse dal Mezzogiorno

- da 4.600 euro a 7.500 euro annui per ogni nuova assunzione di un lavoratore di età uguale o superiore a 35 anni;
- da 10.600 a 13.500 euro annui:
 - per ogni nuova assunzione di lavoratore di età inferiore a 35 anni;
 - per ogni nuova assunzione di lavoratrice;

B) lavoratori assunti a tempo indeterminato nelle regioni del Mezzogiorno ([nota n.19](#))

- da 9.200 euro a 15.000 euro annui per ogni nuovo lavoratore di età uguale o superiore a 35 anni;
- da 15.200 euro a 21.000 euro annui:
 - per ogni lavoratore di età inferiore a 35 anni;
 - per ogni lavoratrice.

Al riguardo, si riporta di seguito uno schema riepilogativo delle novità introdotte dalla legge di Stabilità 2013.

Sede di assunzione	Tipologia dipendente	Deduzione IRAP annua
<i>Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia, Lazio, Liguria, Lombardia, Marche, Piemonte, Toscana, Trentino-Alto Adige, Umbria, Valle d'Aosta, Veneto</i>	Lavoratore di età fino a 35 anni	7.500 euro di deduzione IRAP
	Lavoratore di età superiore a 35 anni e lavoratrice, indipendentemente dall'età anagrafica	13.500 euro di deduzione IRAP
<i>Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia</i>	Lavoratore di età fino a 35 anni	15.000 euro di deduzione IRAP
	Lavoratore di età superiore a 35 anni e lavoratrice, indipendentemente dall'età anagrafica	21.000 euro di deduzione IRAP

Articolo 1, commi 484 e 485: Aumento della deduzione IRAP

Sempre in materia di IRAP, intervenendo sull'articolo 11, comma 4-bis, del D.Lgs. 446/1997, vengono aumentati gli importi deducibili dalla base imponibile, in misura variabile a seconda del valore della stessa. In particolare, per le società di capitali e gli enti pubblici e privati, commerciali e non, la deducibilità IRAP passa da:

- ✖ 7.350 euro a 8.000 euro, se la base imponibile non supera 180.759,91 euro;
- ✖ 5.500 euro a 6.000 euro, se la base imponibile supera 180.759,91 euro, ma non 180.839,91 euro;
- ✖ 3.700 euro a 4.000 euro se la base imponibile supera 180.839,91 euro, ma non 180.919,91 euro;
- ✖ 1.850 euro a 2.000 euro se la base imponibile supera 180.919,91 euro, ma non 180.999,91 euro.

Continua



Inoltre, tali importi vengono ulteriormente incrementati nell'ipotesi in cui il soggetto passivo sia, tra l'altro, una società in nome collettivo, in accomandita semplice o ad essa equiparata, nonché una persona fisica esercente attività commerciale (articolo 55 del D.P.R. 917/1986 – TUIR). L'agevolazione spetta a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013.

Per una miglior comprensione delle agevolazioni spettanti nelle diverse ipotesi, si riporta lo schema seguente.

Soggetto passivo	Valore base imponibile in € (BI)	Deduzione IRAP annua
<i>s.p.a., s.a.p.a., s.r.l., società cooperative, enti commerciali e non (pubblici e privati)</i>	Valore di BI uguale o minore di 180.759,91 euro	8.000 euro
	Valore di BI maggiore di 180.759,91euro ma inferiore a 180.839,91 euro	6.000 euro
	Valore di BI maggiore di 180.839,91 euro ma inferiore a 180.919,91 euro	4.000 euro
	Valore di BI maggiore di 180.919,91 euro ma inferiore a 180.999,91 euro	2.000. euro
<i>s.n.c., s.a.s. ed equiparate, persone fisiche esercenti attività d'impresa</i>	Valore di BI uguale o minore di 180.759,91 euro	10.500 euro
	Valore di BI maggiore di 180.759,91euro ma inferiore a 180.839,91 euro	7.875 euro
	Valore di BI maggiore di 180.839,91 euro ma inferiore a 180.919,91 euro	5.250 euro
	Valore di BI maggiore di 180.919,91 euro ma inferiore a 180.999,91 euro	2.625 euro

Articolo 1, comma 480: Aumento dell'aliquota IVA ordinaria

A tal riguardo, intervenendo nuovamente sul testo dell'articolo 40, comma 1-ter, del D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 111/2011, l'articolo 1, comma 480 della legge 228/2012 stabilisce un'ulteriore rimodulazione (vedi **nota n. 20**) delle aliquote IVA vigenti, che comporta:

- l'aumento della sola aliquota IVA ordinaria del 21%, che passerà al 22% dal 1° luglio 2013, a meno che, entro il 30 giugno 2013, non entrino in vigore provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale, aventi ad oggetto il riordino della spesa in materia sociale e i regimi fiscali agevolativi, tali da determinare un maggior gettito pari a 6,56 mld di euro a decorrere dal 2013 (cfr. articolo 40, comma 1-quater, del citato D.L. 98/2011);
- il mantenimento, anche dopo la predetta data, dell'aliquota IVA ridotta del 10%.

In riferimento all'aliquota IVA del 10% ed in considerazione del fatto che essa viene applicata a numerose fattispecie afferenti ad attività svolte nel settore delle costruzioni edili, si evidenzia che la Commissione UE ha avviato una consultazione pubblica sulla revisione della legislazione europea in materia di aliquote IVA ridotte applicabili al settore dell'edilizia residenziale. In particolare, analizzando la reale efficacia in termini di sostegno all'occupazione e di incremento alle attività, la Commissione starebbe valutando l'opportunità di un aumento delle attuali aliquote IVA, mantenendo quelle ridotte unicamente per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate sulle abitazioni, che comportino l'utilizzo di risorse e materiali ecosostenibili, in un'ottica di tutela dell'ambiente.

Continua



A tal fine, la Commissione ha invitato gli Stati membri, per il tramite delle associazioni di categoria interessate, a formulare le proprie osservazioni.

Articolo 1, commi 518 e 519: Patrimoniale sugli immobili esteri - cd. "IVIE"

La legge di Stabilità 2013 interviene inoltre modificando la disciplina relativa all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso siano essi destinati, posseduti (a titolo di proprietà o di altro diritto reale) da persone fisiche residenti in Italia, introdotta nel 2011 dall'articolo 19, comma 13 del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011. Come noto, l'imposta, assimilabile all'IMU, si applica, in linea generale, con aliquota dello 0,76% sul valore degli immobili, costituito dal costo d'acquisto risultante in atto, o, in mancanza di questo, dal valore di mercato (vedi [nota n. 21](#)).

Al riguardo, vengono previsti:

- lo slittamento dell'entrata in vigore dell'IVIE, dal 2011 al 2012 (articolo 1, comma 518, lettera a). Alla luce di tale differimento, viene previsto che i versamenti già effettuati per l'anno 2011 (vedi [nota n. 22](#)) si considerino eseguiti in acconto per l'anno 2012;
- il rinvio alle disposizioni relative al versamento, in acconto e a saldo, dell'IRPEF per ciò che concerne l'obbligo di pagamento dell'IVIE (articolo 1, comma 518, lettera d);
- il riconoscimento dell'applicabilità dell'imposta con aliquota dello 0,4% in favore delle unità immobiliari estere adibite ad abitazione principale da parte di tutti i soggetti, residenti nel territorio dello Stato, che prestano all'estero la propria attività lavorativa. In precedenza, tale beneficio era limitato esclusivamente ai dipendenti pubblici. Pertanto, con la citata modifica viene ampliata la platea dei soggetti che possono fruire di tale beneficio, ai quali viene riconosciuta anche una detrazione pari a 200 euro, rapportata al periodo dell'anno nel quale si protrae la destinazione ad abitazione principale, nonché la maggiorazione pari a 50 euro, per ciascun figlio di età inferiore a 26 anni, sino ad un massimo di 400 euro (articolo 1, comma 518, lettera b);
- la non applicabilità delle disposizioni dell'articolo 70, comma 2, del D.P.R. 917/1986 – TUIR relative alla tassazione IRPEF degli immobili situati all'estero, per i fabbricati, e relative pertinenze, adibiti ad abitazione principale, nonché per quelli non locati assoggettati ad IVIE (articolo 1, comma 518, lettera c).

Infine, relativamente all'applicabilità dell'IVIE, resta ferma:

- la possibilità, per gli immobili situati in Paesi UE, o aderenti allo Spazio Economico Europeo, di dedurre, dall'imposta dovuta in Italia, le imposte di natura patrimoniale e quelle di natura reddituale applicate all'estero, sempreché, per queste ultime, non si sia già fruito del credito d'imposta spettante per i redditi prodotti all'estero, di cui all'art.165 del T.U.I.R. – D.P.R. 917/1986. Per gli immobili localizzati in Stati diversi, invece, dall'IVIE da versare in Italia si deduce, sempre in forma di credito d'imposta, la sola eventuale imposta patrimoniale versata all'estero;
- la non debenza dell'imposta, qualora questa (prima dell'applicazione delle detrazioni spettanti) non superi l'importo di 200 euro. Da evidenziare che tale limite "minimo" non costituisce una "franchigia", per cui l'imposta deve essere comunque versata per intero, laddove superi l'importo di 200 euro. Allo stesso modo, si dovrà provvedere al pagamento dell'imposta anche qualora la

Continua



stessa risulti di importo inferiore a 200 euro, solo a seguito dell'applicazione delle detrazioni spettanti.

Articolo 1, commi da 365 a 373: Sisma in Emilia – Mutui contratti per il pagamento delle imposte

Facendo riferimento agli eventi sismici verificatisi in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto il 20 e 29 maggio scorso, la Legge di Stabilità 2013 estende, in favore degli operatori economici che hanno subito danni in conseguenza del sisma, l'accesso al finanziamento agevolato (vedi [nota n. 23](#)) per il pagamento di tributi, contributi e premi assicurativi, dovuti fino al 30 giugno 2013 (senza l'applicazione di sanzioni). In particolare, l'articolo 1, comma 365 della legge 228/2012, consente agli esercenti attività agricola, ai lavoratori autonomi e ai titolari di reddito di impresa (vedi [nota n. 24](#)) che hanno la sede operativa, il domicilio fiscale, ovvero il proprio mercato di riferimento nei Comuni del cratere (vedi [nota n. 25](#)), di accedere al finanziamento agevolato, qualora il danno economico dipendente dagli eventi sismici sia dimostrabile in presenza di almeno due delle seguenti condizioni:

- diminuzione del volume d'affari, nel periodo giugno-novembre 2012, rispetto al corrispondente periodo dell'anno 2011;
- utilizzo della cassa integrazione guadagni o di altri strumenti di sostegno al reddito personale per affrontare il calo di attività conseguente al sisma ovvero riduzione a carico del personale dipendente;
- riduzione dei consumi per utenze nel periodo giugno-novembre 2012, rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente;
- riduzione di costi variabili correlati ai volumi di produzione.

Le modalità relative alla concessione del finanziamento in parola sono state individuate dall'articolo 1, commi da 366 a 370 della medesima legge 228/2012 (vedi [nota n. 26](#)). A tal riguardo si evidenzia che l'efficacia di tali disposizioni è subordinata alla previa autorizzazione da parte dell'UE, che verrà comunicata con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il quale indicherà, altresì, le date dell'anno 2013 entro cui sarà possibile richiedere il finanziamento agevolato presso gli istituti di credito autorizzati, nonché i termini per effettuare i pagamenti delle imposte.

In merito, il Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate 17 dicembre 2012, diramato in occasione dell'approvazione di tale misura nel corso dell'esame parlamentare del Provvedimento, ha chiarito che mediante il finanziamento agevolato possono essere effettuati i pagamenti delle imposte relative al periodo compreso tra il 20 maggio 2012 ed il 30 giugno 2013, anche se già scaduti o in scadenza prima dell'efficacia della disposizione, senza l'applicazione di sanzioni.

Note

Nota n.1 - Immobili iscritti alla categoria D del nuovo Catasto Urbano

D/1 (Z/1)	Opifici
D/2 (Z/4)	Alberghi, pensioni e residences (con fine di lucro)
D/3 (Z/5)	Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili (con fine di lucro) e spettacoli e simili (arene, parchi-giochi)

Continua



D/4 (V/5)	Case di cura ed ospedali (con fine di lucro)
D/5 (Z/3)	Istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro)
D/6 (V/6)	Fabbricati, locali ed aree attrezzate per esercizio sportivi (con fine di lucro)
D/7 (Z/1)	Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
D/8 (Z/2)	Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
D/9 (Z/8)	Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio
D/10 (Z/2)	Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole
D/11 (T/7)	Scuole e laboratori scientifici privati
D/12 (Z/8)	Posti barca in porti turistici e stabilimenti balneari

Nota n. 2) Viene, inoltre, previsto che la dotazione del Fondo sia incrementata di 890,5 milioni di euro per il 2013 e di 318,5 milioni di euro per il 2014 (articolo 1, comma 380, lettera c).

Nota n. 3) Al riguardo, viene stabilito che tali linee guida dovranno tener conto, tra l'altro, della definizione dei costi e fabbisogni standard, della dimensione demografica e territoriale, nonché dell'ammontare del gettito IMU ad aliquota di base di spettanza comunale.

Nota n. 4) Si definisce "rifiuto" qualsiasi sostanza od oggetto che rientra nelle categorie riportate nell'Allegato A (alla Parte Quarta del D.Lgs. 152/06) e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi. Secondo questa definizione, la distinzione tra ciò che è un rifiuto e ciò che non lo è dipende dalla sussistenza di due circostanze: la sostanza o l'oggetto deve rientrare nell'elenco dell'Allegato A e che chi la detiene intenda o debba disfarsene. La mancata presenza di una o dell'altra sarebbe sufficiente per escludere che si tratti di un rifiuto. In realtà l'elenco delle categorie richiamato qui sopra è molto sintetico (infatti vi sono soltanto 16 categorie) e generico (come ad esempio le voci "Residui di produzione o di consumo in appresso non specificati" oppure "Qualunque sostanza, materia o prodotto che non rientri nelle categorie sopra elencate). Ne deriva che qualunque cosa può far parte dell'elenco e perciò l'appartenenza ad esso non è più una circostanza da verificare per determinare se una sostanza od un oggetto possa essere considerato o meno un rifiuto. In altri termini, la distinzione tra ciò che è rifiuto e ciò che non lo è, è tutta legata al concetto di "disfarsi", il quale può diventare un criterio di non univoca applicazione nelle "ipotesi di confine", cioè quando si ha a che fare con residui e scarti, per lo più di lavorazione, reimpiegati o reimpiegabili come materie prime in altri processi produttivi.

In ogni caso sono considerati rifiuti urbani (ai sensi dell'articolo 184, comma 2 del D.Lgs. 152/2006):

- A) i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti a civile abitazione;
- B) i rifiuti non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quelli di cui alla lettera a), assimilati ai rifiuti urbani per quantità e qualità; l'assimilazione è disposta dal Comune in base a criteri fissati in sede statale;
- C) i rifiuti provenienti dallo spazzamento delle strade;
- E) i rifiuti di qualunque natura o provenienza, giacenti sulle strade ed aree pubbliche o sulle strade ed aree private comunque soggette ad uso pubblico o sulle spiagge marittime e lacuali e sulle rive dei corsi d'acqua;
- F) i rifiuti vegetali provenienti da aree verdi, quali giardini, parchi ed aree cimiteriali;
- G) i rifiuti da esumazioni ed estumulazioni, nonché gli altri rifiuti provenienti da attività cimiteriale diversi da quelli di cui alle lettere b), c) ed e).

Per rifiuti "urbani" si intendono, dunque, in primo luogo i rifiuti domestici, ossia i rifiuti "provenienti da locali e luoghi adibiti a civile abitazione", mentre sono considerati speciali, e quindi non vengono presi in considerazione dalle norme TARES in particolare quelli provenienti da attività economiche (rifiuti agricoli, industriali, artigianali, da commercio e servizi).

Sono però considerati come rifiuti urbani anche "i rifiuti non pericolosi provenienti da locali adibiti ad usi diversi da quelli di cui alla lettera a) (ossia non provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso civile abitazione), assimilati ai rifiuti urbani per quantità e qualità, ai sensi dell'articolo 198, comma 2, lettera g)" (ai sensi dell'articolo 184, comma 2, lettera b) del D.Lgs. n. 152/2006).

Continua



Non sono comunque assimilabili ai rifiuti urbani i rifiuti che si formano nelle aree produttive, compresi i magazzini di materie prime e di prodotti finiti, salvo i rifiuti prodotti negli uffici, nelle mense, negli spacci, nei bar e nei locali al servizio dei lavoratori o comunque aperti al pubblico

Allo stesso modo, non sono assimilabili ai rifiuti urbani che si formano nelle strutture di vendita con superficie due volte superiore ai limiti di cui all'articolo 4, comma 1, lettera d) del decreto legislativo n. 114 del 1998, ossia con superficie superiore a 450 metri quadrati nei comuni con meno di 10.000 abitanti ed a 750 metri quadrati negli altri comuni.

Esiste poi la categoria dei rifiuti assimilati agli urbani, ovvero degli urbani per assimilazione, che non va confusa con quella dei rifiuti speciali che, pur rimanendo tali, possono, per libera scelta di chi li ha prodotti o comunque li detiene, essere conferiti, in base ad apposita convenzione-contratto, al gestore del servizio pubblico ove lo stesso offra tale servizio.

Infatti è espressamente prevista tra le opzioni date al produttore di rifiuti speciali, per assolvere ai propri obblighi, quella del conferimento dei rifiuti a soggetti che gestiscono il servizio di raccolta dei rifiuti urbani, con il quale sia stata stipulata apposita convenzione (articolo 188, comma 2, lettera c), in alternativa con l'autorecupero o autosmaltimento, al conferimento ad imprese specializzate ed autorizzate e alla esportazione (come ultima istanza).

Nota n. 5) Per tale, la legge di Stabilità 2013 intende sia la cd. TIA 1 (ossia quella disciplinata dall'articolo 49 del D.Lgs. 22/1997), sia la cd. TIA 2 (regolata, invece, dall'articolo 38 del D.Lgs. 152/2006).

Nota n. 6) Al riguardo, viene introdotto un nuovo comma 9-bis all'articolo 14 del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011.

Nota n. 7) L'articolo 14, comma 29, del D.L. 201/2011 consente, infatti, alle Amministrazioni Comunali di adottare, in luogo del tributo, una "tariffa", avente natura corrispettiva.

Nota n. 8) La disposizione è riferita anche alla tariffa, avente natura corrispettiva, sostitutiva della TARES, ove espressamente adottata dal Comune, mediante proprio regolamento (cfr. co.29, art.14 del D.L. 201/2011). Il termine per la determinazione della TARES coincide con quello fissato dalle norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione, differito, per il 2013, al 30 giugno dall'articolo 1, comma 381, della medesima legge 228/2012.

Nota n. 9) Si trattava dell'articolo 14, comma 12, del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011.

Nota n. 10) Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente a ciascuna rata (articolo 2, comma 2, D.L. 282/2002, convertito con modificazioni nella legge 27/2003).

Nota n. 11) Cfr. R.M. n.236/E/2008, C.M. n.10/E/2006, 16/E/2005, 35/E/2004 e 27/E/2003.

Nota n. 12) In pratica, preso atto della genericità del citato articolo 38 del D.P.R. 602/1973 relativamente al momento in cui inizia a decorrere il termine per il rimborso, l'Amministrazione finanziaria faceva decorrere tale periodo dal versamento dell'imposta relativa alla precedente rivalutazione, e non dal pagamento del tributo sul nuovo valore periziato del bene (momento che, invece, assume rilevanza in base alle disposizioni contenute nel D.L.70/2011).

Nota n. 13) Secondo quanto viene disposto dall'articolo 3, comma 1, lettera c, del D.L. 93/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 126/2008. Da ultimo, la disposizione è stata prorogata, per il 2012, dalla legge 183/2011 (legge di Stabilità 2012 - articolo 22, commi 6-7 ed articolo 33, comma 12).

Nota n. 14) In particolare, le somme devono essere correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa, o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale.

Nota n. 15) La disposizione della legge di Stabilità 2013 interviene a modificare quanto previsto dall'articolo 11, comma 1, lettera a, nn.2) e 3) del D.Lgs. 446/1997, recante la disciplina in materia di IRAP.

Nota n. 16) Si tratta dei soggetti passivi IRAP di cui all'articolo 3 del D.Lgs. 446/1997, quali, tra l'altro, le società di capitali, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del D.P.R. 917/1986 - TUIR testo unico, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 55 del medesimo D.P.R. 917/1986 -TUIR.

Nota n. 17) La disposizione si riferisce al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013.

Nota n. 18) Ai sensi dell'articolo 4 del D.Lgs. 446/1997, l'IRAP si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione. In particolare, per le società di capitali e gli enti commerciali la base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile (con esclusione di voci specifiche riferite a tali componenti), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio (cfr. articolo 5, comma 1, del medesimo D.Lgs.).

Nota n. 19) La disposizione si riferisce alle nuove assunzioni che avvengono in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Continua

Nota n. 20) Si ricorda, infatti che, da ultimo, l'art.21, co.1, D.L. 95/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 135/2012 (cd. "D.L. Spending review"):

- stabiliva l'aumento delle aliquote IVA dal 10% al 12% e dal 21% al 23% al periodo compreso tra il 1° luglio 2013 ed il 31 dicembre 2013;
- rideterminava le aliquote IVA in misura pari all'11% ed al 22%, a partire dal 1° gennaio 2014;
- subordinava l'efficacia degli aumenti IVA di cui ai punti precedenti alla mancata adozione, entro il 30 giugno 2013, della Riforma fiscale con garanzia di un maggior gettito pari a 6,56 miliardi di euro a decorrere dal 2013.

Nota n. 21) Per gli immobili situati in Paesi UE o dello Spazio Economico Europeo, la base imponibile è costituita dal valore catastale, come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato ai fini del pagamento delle imposte sul patrimonio e sul reddito. In mancanza di questo, si assume il costo d'acquisto risultante in atto (o da eventuali altri contratti), o, in assenza di quest'ultimo, il valore di mercato (articolo 8, comma 16, lettere e-g, del D.L. 16/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 44/2012)

Nota n. 22) Secondo le modalità che sono state stabilite dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 5 giugno 2012, Prot. n.2012/72442.

"4.3 Modalità di calcolo e di versamento

Dall'imposta si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento nello Stato estero in cui è situato l'immobile. Per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione Europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, dall'imposta dovuta in Italia si detrae prioritariamente l'imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento nel Paese in cui sono situati gli immobili. Inoltre, qualora sussista un'eccedenza di imposta reddituale estera gravante sugli stessi immobili non utilizzata ai sensi dell'articolo 165 del TUIR, dall'imposta dovuta in Italia si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, anche un ulteriore credito d'imposta derivante da tale eccedenza. Al fine di dichiarare il valore degli immobili situati all'estero deve essere compilata la Sezione XVI del quadro RM del modello UNICO Persone fisiche. A tal fine deve essere indicato il controvalore in euro degli importi in valuta calcolato in base all'apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato ai sensi dell'articolo 4, comma 6, del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167 convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227. L'imposta deve essere versata dal contribuente entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi derivanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento, a decorrere dal 2011, ai sensi dell'articolo 17, commi 1 e 2, del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435. Non sono dovuti acconti. È consentito rateizzare l'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Nel caso di immobili – ivi compresi quelli oggetto di operazione di emersione – per i quali sia stato stipulato un contratto di amministrazione con una società fiduciaria, quest'ultima provvede ad applicare e a versare l'imposta dovuta dal contribuente, previa fornitura della provvista da parte dello stesso, entro il suddetto termine. Qualora il contribuente non fornisca la provvista, la società fiduciaria deve comunicare i dati dello stesso all'Amministrazione finanziaria nel modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari, modello 770 ordinario, a decorrere da quello relativo al periodo d'imposta 2012 (mod. 770/2013). Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso relativi all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero si applicano le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Nota n.23) La facoltà di stipulare finanziamenti agevolati per il pagamento dei tributi è stata già riconosciuta (cfr. art.11, co.7, del D.L. 174/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 213/2012), nell'ambito delle misure adottate a seguito del terremoto, per i titolari di reddito d'impresa che, limitatamente ai danni subiti in relazione all'attività, avevano i requisiti per accedere ai contributi (di cui all'articolo 3 del D.L. 74/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 122/2012), ovvero al finanziamento agevolato ed al credito d'imposta (ai sensi dell'articolo 3-bis del D.L. 95/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 135/2012) per la ricostruzione degli immobili a destinazione produttiva danneggiati dal sisma. Pertanto, la misura introdotta dalla legge di Stabilità 2013 è indirizzata ai titolari di reddito d'impresa che, avendo subito danni economici diversi dalla distruzione degli immobili d'impresa, non hanno accesso agli incentivi per la ricostruzione degli stessi.

Nota n.24) Diversi dai soggetti che hanno i requisiti per accedere ai contributi di cui all'articolo 3 del DL n. 74/2012, convertito, con modificazioni, nella legge n. 122/2012, ovvero ai finanziamenti agevolati ed al credito d'imposta di cui all'articolo 3-bis del DL n. 95/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 135/2012.

Nota n.25) Si tratta dei Comuni individuati nel D.M. 1° giugno 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 6 giugno 2012, n.130.

Nota n.26) La norma rinvia alle modalità applicative stabilite dall'articolo 11 del DL n. 174/2012 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213/2012.



VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro.

Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Fatturazione degli anticipi nelle operazioni con l'estero

tecn01

Alla luce delle nuove disposizioni per la fatturazione delle operazioni con l'estero dal 01/01/2013, potete aiutarmi a capire cosa si deve fare adesso quando arrivano degli acconti/anticipi da clienti per cessioni merce da inviare in paesi cee e extracee?

vincenzo

Di fatto si deve continuare ed emettere fattura, ecco di seguito perchè (riporto un stralcio di un commento da Dottrina): Legge di stabilità 2013 "Con la integrale riformulazione dell'art. 39 del D.L. 331/1993 viene recepita la disposizione europea secondo cui "l'acquisto intracomunitario di beni si considera effettuato nel momento in cui è considerata effettuata la cessione di beni analoghi nel territorio dello stato membro interessato". Un'altra novità nelle cessioni di beni intracomunitarie riguarda gli acconti sul prezzo che non sono più rilevanti ai fini IVA e per i quali non vi è più l'obbligo di emettere la fattura, mentre permane l'obbligo di fatturazione (e quindi di rilevanza ai fini impositivi) degli acconti o dei saldi anticipati negli scambi intracomunitari di servizi (cosiddetti "servizi generici"). Naturalmente nelle cessioni di beni intracomunitarie, l'emissione anticipata della fattura per acconti ricevuti (ancorché non obbligatoria) o per altre cause continua a determinare la realizzazione dell'operazione, limitatamente all'importo fatturato, mentre ciò, al contrario, non avviene nella fatturazione anticipata dei servizi "generici" intracomunitari di cui all'art. 7-ter (se fatta per cause diverse dal pagamento di acconti o saldi anticipati), dove gli unici momenti impositivi rimangono il pagamento anticipato, l'ultimazione del servizio o la maturazione del corrispettivo/decorrenza dell'anno solare".

tecn01

Quindi, fermo restando che l'acquisto o la cessione di beni si intende effettuata al momento della spedizione dei beni, non c'è l'obbligo di emettere fattura per gli acconti (parziali o totali) ricevuti per il loro acquisto. Rimane l'obbligo solo per i pagamenti relativi a servizi. Sbaglio? Ma per gli acconti relativi a cessioni merce in paesi extracee, vale la stessa cosa? Spiego meglio il mio dubbio: Per l'intrastat la dichiarazione va fatta in relazione al mese di spedizione effettiva della merce (non vanno considerati invece eventuali acconti fatturati) quindi mi capitava che ogni mese avevo differenza tra il registro iva (con fatture anche di acconti) e la dichiarazione intrastat (solo cessioni effettive). Per la Black List va fatta la dichiarazione, in riferimento all'emissione della fattura indipendentemente che sia relativa alla cessione effettiva o agli acconti. Alla luce della normativa 2013 mi chiedevo quindi se cambiava qualcosa. Se non ho più l'obbligo di emettere fattura per gli acconti, mensilmente avrò che l'intrastat coinciderà con il registro iva (solo cessioni). Ma l'extra cee? E' questo che mi crea confusione: obbligo o non obbligo?

forstmeier

Posso soltanto aggiungere un particolare.

Differenziare tra:

A - fattura emessa per anticipo/acconto

B - fattura emessa per pagamento anticipato a saldo

Per 'B' vale la data della registrazione della fattura e Intrastat indipendentemente dalla data di fornitura.

Ho capito il suo caso e aggiungo: D.L. 331/1993 L'unico particolare da aggiungere è forse il momento della fatturazione anticipata per motivo tecnico/aziendale come p.e. il fine settimana. In tal caso la fatturazione anticipata rispetto alla consegna è valida anche se dovesse cambiare l'anno tra registrazione fattura e consegna; appartiene quindi all'anno in cui emette fattura e così dicasi per mesi etc... (i registri coincidano) La regola per cui la cessione richiede la prova dell'avvenuta spedizione e uscita dallo stato (da provare solo a destino) è sì fondamentale e serve in particolare per contrastare le frodi.



Fiscus periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno IV

Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl

e.mail: info@commercialistatelematico.com

domicilio: via Tripoli 86 Rimini

telefono 0541/780083

fax 0541/780655

p.iva 03273690408

capitale sociale euro 20.000,00 i.v.

R.E.A. 285198

periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004

Direttore Responsabile: Roberto Pasquini



Comitato Tecnico Scientifico

Comitato Tecnico Scientifico

