



**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®**

In questo numero



IRAP

e introduzione alle novità sui bilanci 2016



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM



**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®**

In questo numero

		pagina
	Il punto sulla definizione di autonoma organizzazione ai fini IRAP di Giovambattista Palumbo	2
	Il requisito organizzativo nell'IRAP: STP, Studi Associati, Imprese di piccole e piccolissime dimensioni di Fabio Carriolo	7
	L'IRAP dei calciatori è senza sanzioni di Gianfranco Antico	13
	Trasformazione dell'eccedenza Ace in credito IRAP: Una "gestione" difficile di Nicola Forte	18
	Deduzioni IRAP per i costi del personale di Massimiliano De Bonis	20
	Nota integrativa: Novità esercizio 2016 di Giovanna Greco	27
	Nuovo bilancio di esercizio: riflessi sulle contabilità relative all'anno 2016 di Danilo Sciuto	31
	IRAP e medici: un rapporto difficile di Valeria Nicoletti	33
	Voci dal Forum: La corretta rilevazione delle imposte d'esercizio	35

Il punto sulla definizione di autonoma organizzazione ai fini IRAP



di Giovambattista Palumbo

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 15012 del 17.07.2015, è tornata, con decisione molto puntuale, sull'annoso problema della definizione di autonoma organizzazione ai fini Irap.

Nel caso di specie il contribuente aveva impugnato la sentenza del giudice di secondo grado, la quale, confermando la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale, aveva dichiarato la legittimità del silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria avverso l'istanza di rimborso dell'IRAP chiesta per gli anni dal 2001 al 2004 e negata, sul presupposto che la professione esercitata dalla contribuente, quale medico specialista, era dotata dei requisiti organizzativi, in termini di beni e di ausilio di persone, di cui all'art. 2 d.lgs. n.446 del 1997.

Riteneva in particolare la CTR che l'appello non poteva essere accolto, in quanto il medico appellato (nella specie, pediatra) esercitava la sua attività con beni strumentali di entità elevata, corrispondeva compensi a terzi (parimenti medici), era proprietario di un immobile dove svolgeva l'attività stessa in modo attrezzato, così denunciando tali circostanze l'esistenza di un'organizzazione oggettiva di autonomo supporto.

La contribuente, proponendo ricorso al giudice di legittimità, evidenziava dunque che la CTR aveva erroneamente trascurato di valorizzare che essa, medico pediatra in convenzione con il SSN, svolgeva l'attività in ambulatorio pubblico provinciale, utilizzava beni strettamente indispensabili e versava compensi a terzi solo per le sostituzioni connesse alle brevi assenze.

Il ricorso, secondo la Suprema Corte, era fondato, essendo la motivazione della sentenza di merito incompiuta e contraddittoria, oltre che eccessivamente sintetica, e non avendo tenuto conto, ed omettendo sul punto ogni illustrazione, che l'attività era stata svolta alla stregua di medico pediatra convenzionato con il SSN e senza ausilio di dipendenti, laddove l'ausilio di terzi concerneva altro personale medico per le sostituzioni occasionate da evenienze marginali, l'andamento del valore dei beni strumentali era mutevole nel quadriennio implicato, l'immobile era divenuto in proprietà della contribuente solo nel 2004, mentre l'attività non vi era esercitata, avendo la pediatra svolto il proprio lavoro in un ambulatorio pubblico della Provincia.

Il quadro istruttorio emerso se da un lato confermava il principio per cui costituisce onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, dare la prova dell'assenza delle predette condizioni (cfr, Cass. s.u. 12108/2009; 13095/2012), dall'altro evidenziava, nel caso di specie, il limite di una diversa interpretazione, fondata su un'inammissibile presunzione di appartenenza in sé all'organizzazione autonoma anche dell'attività del professionista che non si sia avvalso di lavoro dipendente, abbia retribuito occasionalmente altro omologo medico come da convenzione con il SSN, esercitando l'attività in locali pubblici.

Come ricordato da altra recente pronuncia (Cass. 1662/2015), in tema di IRAP l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce infatti, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita da Corte cost. con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata, laddove il significato della nozione di autonoma organizzazione è stato del resto già individuato dalla Sezione Tributaria della Corte, secondo un duplice approccio.

Continua

In primo luogo, di tale nozione è stata fornita una definizione astratta, secondo formule variamente modulate, di cui le più significative sono le seguenti: *"organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente"*, *"un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/ o di lavoro altrui"* (sent. 3673/07); *"un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/ o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo"*, vale a dire una *"struttura riferibile alla combinazione di fattori produttivi, funzionale all'attività del titolare"* (sent. 3675/07); *"uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità"*, *"ovverosia un quid pluris, che, secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista"* (sent. 3676/07); *"una struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how."* (3678/07).

Le suddette formule astratte sono state poi riempite dalla medesima Corte di significato concreto, con un approccio empirico-induttivo, vale a dire mediante l'indicazione di talune circostanze di fatto valutate come di per se stesse idonee a manifestare la sussistenza del requisito impositivo dell'autonoma organizzazione.

Tali circostanze sono state individuate, in molteplici pronunce della Sezione Tributaria, confermate anche dalle Sezioni Unite (sentt. 12108 e 12111 del 26.5.09), nel fatto che il contribuente non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse (sia, cioè, il responsabile dell'organizzazione) e nel fatto che il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo *"l'id quod plerumque accidit"*, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione o, alternativamente, si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Tanto premesso, nella vicenda all'attenzione della Corte e oggetto della sentenza in commento, i *"fatti indice"* dedotti dalla difesa della contribuente a sostegno della censura, in tanto manifestavano in negativo il requisito impositivo dell'autonoma organizzazione, in quanto risultavano effettivamente idonei ad escludere *"un contesto organizzativo esterno"* rispetto all'operato del professionista e si limitavano piuttosto a costituire ausilio di tale attività, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento.

Ed invero, tale orientamento è stato anche di recente confermato, in fattispecie del tutto simile, dove si è affermato che la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione determina l'assoggettamento del lavoratore autonomo (medico convenzionato con il servizio sanitario nazionale) indipendentemente dai riflessi immediati che la stessa cagiona sull'entità del suo reddito, ma dovendo il giudice del merito accertare, in concreto, i presupposti della fattispecie impositiva, in considerazione della eventuale eccedenza, rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio della professione, della dotazione dei mezzi strumentali a disposizione del professionista e delle specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui egli si avvale. (Cass. 1542/2015).

E ciò tanto più ove si consideri che, con indirizzo consolidato, la Corte ha ribadito che *"la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con D.P.R. 28 luglio 2000, n. 270, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo"* (Cass. 10240/2010, 1158/2012).

Con l'art. 11, secondo comma, della legge 11 marzo 2014, n. 23, il Governo era stato del resto chiamato a chiarire *«la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)»*.

Il legislatore, consapevole delle numerose problematiche sorte con riferimento alla definizione del presupposto dell'Imposta regionale sulle attività produttive, con particolare riguardo al concetto dell'*“autonoma organizzazione”* – fonte di notevole contenzioso e di pronunce spesso non omogenee a livello di giurisprudenza, sia di merito che di legittimità – aveva dunque delegato il Governo a porre dei *“paletti”*, il più possibile chiari e insuscettibili di interpretazioni diverse, per porre fine all'annosa questione.

In questo compito il legislatore delegato avrebbe dovuto:

- ✕ ricorrere all'impiego di criteri oggettivi;
- ✕ uniformarsi ai più consolidati principi desumibili dalla giurisprudenza che si è pronunciata in materia,
- ✕ escludere dall'assoggettamento ad imposta professionisti e artisti, nonché piccoli imprenditori, in tutti i casi in cui non fosse configurabile l'utilizzo di una *“autonoma organizzazione”* rilevante nell'esercizio dell'attività del soggetto.

Il processo di revisione avrebbe dovuto riguardare soltanto le persone fisiche - professionisti, artisti e piccoli imprenditori - in quanto per le società ed enti l'ultimo periodo dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 reca, come è noto, la presunzione assoluta per cui l'attività da essi esercitata *“costituisce in ogni caso presupposto di imposta”*.

Tale occasione, come noto, è stata persa.

Eppure alcuni punti fermi erano facilmente ricavabili dalla giurisprudenza di legittimità, tra cui, per esempio, il fatto che può aversi *“attività autonomamente organizzata”* solo se il professionista è il responsabile dell'organizzazione e si avvale di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività o di lavoro altrui non occasionale, dovendosi dunque verificare se l'autonoma organizzazione del singolo professionista sia idonea ad apportare un *quid pluris* rispetto alle sue competenze, oppure si configuri come una struttura di mero servizio, tale, cioè, da fare escludere l'applicabilità del tributo.

E' questa la tesi che emerge, ad esempio, dalle sentenze della Cassazione nn. 22019-22024 del 2013, secondo le quali il presupposto potrebbe essere integrato in presenza anche di un solo dipendente o collaboratore, solo qualora esso non si limiti a svolgere mansioni esecutive e abbia l'attitudine ad apportare una parte aggiuntiva di profitto rispetto alla attività e al know-how propri del professionista: in definitiva, *“l'autonoma organizzazione deve costituire un qualcosa di ulteriore e diverso rispetto a quella razionale autoorganizzazione che necessariamente accompagna qualunque attività professionale svolta abitualmente; deve essere un quid pluris”*.

L'apporto del terzo si dovrebbe sostanziare, peraltro, in un surplus di *“attività impersonale e aggiuntiva”* per la produttività e non in una semplice comodità per il professionista e per i suoi clienti: cfr. ordinanza Cass. n. 10173 del 2014 che pone riferimento ad altra ordinanza n. 27034 del 2013 (caso del medico che si avvale di una segretaria a tempo parziale).

Nel merito delle specifiche questioni, si dovrebbe dunque cercare, anche in sede normativa, di fare chiarezza sui criteri di esclusione dal tributo, anche attraverso l'adozione di soglie e criteri comuni.

La legge Finanziaria 2008 ha previsto peraltro, a decorrere dal 1° gennaio 2008, un particolare regime per i contribuenti minimi, sicuramente di aiuto anche per comprendere che cosa si debba intendere per contribuente privo di autonoma organizzazione.

In base a tali disposizioni normative il predetto regime si applica, salvo opzione per il regime fiscale ordinario, alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che nell'anno solare precedente:

- 1) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi (ragguagliati ad anno) in misura non superiore a 30.000 euro;
- 2) non hanno effettuato cessioni all'esportazione;
- 3) non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori di cui all'art. 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, ovvero erogato somme sotto forma di utili da partecipazione, agli associati, ex art. 53, comma 2, lettera c), del medesimo TUIR;
- 4) non hanno effettuato nel triennio solare precedente acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, per un valore complessivo superiore a 15.000 euro.

In conclusione, con formula che si trova ripetuta in modo più o meno identico in numerose pronunce della Suprema Corte, risulta dunque che il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente:

- a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- b) impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'*"id quod plerumque accidit"*, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione,
- c) oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Queste "linee guida" avrebbe dovuto avere presente il legislatore delegato, per espressa previsione della legge delega e queste linee guida dovrebbero essere seguite in eventuali proposte normative che finalmente mettano fine a tale gap.

Occorre in sostanza valutare l'investimento operato dall'imprenditore o dal professionista nei beni strumentali dedicati alla propria attività, laddove comunque, sempre secondo la Cassazione, non è decisivo il possesso (ad esempio) dello studio professionale, ma occorre indagare sul "ruolo" svolto dall'immobile nell'incrementare la capacità del professionista di produrre valore aggiunto.

La relativa rilevanza che la giurisprudenza sembra riconoscere all'immobile, probabilmente, si deve alla considerazione che, nell'ambito della dotazione "minima" necessaria per svolgere alcune attività d'impresa e quasi tutte quelle professionali, un "locale" dove esercitare appare imprescindibile.

Pertanto, la scelta di un ammontare di beni strumentali valido erga omnes non è agevole in un contesto in cui le diverse attività possono essere efficacemente svolte con livelli di dotazioni strumentali diversissimi tra loro; a puro titolo di esempio, l'imbianchino non può fare a meno del furgoncino, il dentista del cosiddetto "riunito" e così via, mentre un consulente aziendale, che opera esclusivamente presso i committenti, non ha necessità di una dotazione strumentale particolare. Contemporaneamente, non si dovrebbero fissare parametri che la giurisprudenza ha già definito come irrilevanti a questi fini, quali l'ammontare del reddito realizzato, la fama del professionista, le spese direttamente connesse all'attività svolta, come ad esempio quelle per viaggi all'estero.

Anche dal lato soggettivo, peraltro, il compito non è agevole. Tra i soggetti passivi Irap ci sono infatti anche gli "studi associati", nei confronti dei quali la giurisprudenza di Cassazione, accanto a posizioni di chiusura (Ordinanze n. 22212/10 e 21669/2010), ha assunto più volte un orientamento che concede al singolo associato di poter dimostrare che la "struttura", in realtà, serve solo a dividere i costi e non vi è reciproco incremento di valore aggiunto (Sentenze n. 4663/2014, n. 17136/2008, 13570/07 e n.12078/2009).

Il "nodo" va dunque sciolto alla radice, decidendo a priori se gli studi associati devono confrontarsi (e, nel caso, in che modo) con gli stessi parametri che verranno dettati per i professionisti che operano singolarmente, ovvero

se a loro è interdetta qualunque verifica. Si ritiene del resto che la scelta assunta per gli studi associati si rifletterà anche sulle “società tra professionisti” (STP) di cui all’art. 10 della L. n. 183/2011, la cui natura in ambito tributario è ancora tutta da verificare.

Riepilogando, le questioni di maggior rilevanza sono le seguenti:

- ⊙ definizione del requisito organizzativo a livello di utilizzo del lavoro altrui. In proposito potrebbe ipotizzarsi un limite quantitativo per le spese del personale a vario titolo addetto all’attività, limite al di sotto del quale il ruolo svolto da quest’ultimo possa definirsi marginale nell’ambito dell’organizzazione del titolare;
- ⊙ fissazione del livello quantitativo di beni strumentali “accettabili” in assenza di autonoma organizzazione, trattando a parte il ruolo dell’immobile (che può essere di proprietà, in locazione, in comodato, etc.) e quello delle strutture collegate all’attività del professionista/imprenditore. La scelta sull’ammontare “tollerabile” andrebbe peraltro in qualche modo differenziata per tipologia di attività;
- ⊙ regolamentazione di aspetti peculiari, quali, per esempio, quelli dei “professionisti associati”.

scopri LA NUOVA RIVISTA DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO®

COMMERCIALISTA
TELEMATICO.com

V@L
VERIFICHE @ LAVORO

La prima rivista dedicata alle verifiche ispettive su lavoro, contributi e sicurezza

a cura Avv. Mauro Parisi

**IL NUMERO 1
IN OMAGGIO**

WWW.COMMERCIALISTATELEMATICO.COM

Il requisito organizzativo nell'IRAP: STP, Studi Associati, Imprese di piccole e piccolissime dimensioni



di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Nel contesto dell'IRAP, secondo una linea interpretativa che poggia su una famosa sentenza della Corte Costituzionale e passa attraverso numerose pronunce di Cassazione, la soggettività passiva del tributo è legata al carattere organizzato delle attività economiche, che si presume sempre sussistente per le imprese ma non sempre per chi svolge attività artistiche e professionali.

Molte questioni si sono poste relativamente alla natura del soggetto di imposta, che può essere imprenditore (sempre e comunque dotato, perlomeno secondo il codice civile, di un «apparato» organizzativo), ovvero professionista / lavoratore autonomo (spesso sprovvisto di struttura e operante in quanto detentore di competenze ed erogatore diretto di servizi attraverso la propria opera in favore di terzi).

Il presente contributo è finalizzato a inquadrare la problematica guardando a ciò che resta del dibattito sull'IRAP anche alla luce del recente tentativo di dare un assetto normativo al requisito dell'autonoma organizzazione, secondo l'intento non realizzatosi della legge delega fiscale.

Imprese e professioni

È innanzi tutto esaminare cosa, dopo le numerose elaborazioni in materia, si intenda per autonoma organizzazione IRAP, e quanto siano chiare e giustificabili le differenze tra la condizione delle piccole / piccolissime imprese e quella dei lavoratori autonomi.

La questione è stata esaminata come è noto nella nota **sentenza della Corte Costituzionale 21.5.2001, n. 156**, generatrice di una copiosa giurisprudenza in materia.

La Consulta ha in tale sede affermato che «*mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa*».

Gli interventi della Cassazione

La giurisprudenza italiana di legittimità è intervenuta sull'IRAP, dopo la pronuncia della Consulta, con la sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 5.11.2004, n. 21203.

È stata affermata in tale pronuncia, in relazione alla fattispecie esaminata (nella quale la debenza del tributo era contestata da un ingegnere sulla base dell'«asserita insussistenza di struttura organizzativa, alla mancanza di

Continua



dipendenti o collaboratori ed alla mancanza di capitali conseguiti a seguito di mutuo »), la bontà della decisione dei giudici di merito – CTP e CTR –, i quali avevano ritenuto sufficienti le prove documentali che, « in presenza di beni strumentali e di occasionali compensi a terzi, escludevano, nell'esercizio della professione del contribuente, sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni ».

In definitiva, secondo i principi enunciati dalla Cassazione, l'appuramento della sussistenza o dell'insussistenza del presupposto applicativo dell'autonoma organizzazione dovrebbe essere effettuato caso per caso, considerando la specifica situazione del professionista, che può operare anche senza avvalersi di strutture organizzate.

Nel c.d. « IRAP day » (8.2.2007), la Corte di Cassazione è intervenuta su 89 controversie pendenti in tema di realizzazione del presupposto dell'IRAP.

La Corte si è allineata in generale alle osservazioni della Consulta in materia di organizzazione autonoma delle attività professionali, non discostandosi dalla considerazione di fondo, in base al quale, certo, l'attività professionale può fondarsi sulla mera opera intellettuale del precettore di reddito, ma, in presenza di un « apparato » esterno alla persona dell'artista o professionista, sorgerebbe il presupposto d'imposta.

La prassi interpretativa ufficiale

Nella propria circolare n. 45/E del 13.6.2008, accogliendo la nozione di autonoma organizzazione come dirimente [in quanto componente del presupposto soggettivo del tributo], l'Agenzia delle Entrate ha riscontrato tale concetto come un *quid pluris* apprezzabile, idoneo a fornire al professionista un apporto sostanziale, e non necessariamente come un apparato organizzativo suscettibile di « eclissare » la figura del professionista.

In presenza di esercizio dell'attività in forma associata, secondo la circolare dovrebbe potersi riconoscere sempre il presupposto dell'autonoma organizzazione (ciò che può ricavarsi dalla sentenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione 28.1.2009, n. 2030).

Con la più recente ordinanza n. 5320 del 3.4.2012, la Corte di Cassazione - rinviando la causa alla CTR - ha riaffermato che il requisito dell'autonoma organizzazione – in presenza del quale sorge l'obbligo impositivo IRAP – si ha quando il lavoratore autonomo sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e quando lo stesso impieghi beni strumentali eccedenti le quantità « minime » indispensabili, ovvero si avvalga di lavoro altrui (non occasionale).

Fornire la prova dell'assenza delle condizioni indicate è onere del contribuente.

Quando è presente l'autonoma organizzazione?

La predetta circolare n. 45/E del 2008 conferma che l'onere della prova – quanto all'insussistenza dell'autonoma organizzazione - ricade generalmente sul contribuente.

A tale riguardo, gli uffici possono avvalersi dell'esame dei quadri relativi all'attività di lavoro autonomo nei modelli di dichiarazione dei redditi presentati, con l'indicazione dei relativi costi, nonché dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, con particolare riferimento ai quadri relativi al personale addetto all'attività, all'unità locale destinata all'esercizio dell'attività e ai beni strumentali.

Inoltre, ulteriori elementi potrebbero risultare dal sistema informativo dell'anagrafe tributaria e da altre fonti, compresi i controlli sul contribuente e su soggetti terzi, i contratti registrati e i registri tenuti dai professionisti, con estensione a più periodi d'imposta.

Continua

Relativamente alla circostanza dell'iscrizione a un albo professionale – che secondo un certo orientamento avrebbe portato ad escludere in toto la rilevanza dell'elemento organizzativo –, l'Agenzia fa riferimento alla sentenza n. 3675 del 16.2.2007 per affermare che l'attività deve invece ritenersi imponibile se presenta *«un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo»*.

In sostanza: se l'attività prestata è frutto del solo apporto intellettuale del professionista, questo non è soggetto passivo; se invece vengono utilizzati beni strumentali o esistono rapporti strutturati con collaboratori [occorrerebbe però verificare in concreto, *case by case*, di quali beni e di quali tipi di rapporti si tratti], viene in essere il presupposto soggettivo dell'imposta.

La giurisprudenza di legittimità

Secondo un preciso orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione, l'autonoma organizzazione deve ritenersi sempre sussistente in presenza di attività professionale esercitata in forma associata [in tale ipotesi l'elemento organizzativo è considerato implicitamente presente secondo il tenore della norma].

In particolare possono essere richiamate al riguardo:

- ☑ Cass. 29.10.2010, n. 22212: le associazioni professionali e gli studi associati sono sempre soggetti ad IRAP, indipendentemente dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività, sulla base di quanto osservato sopra cioè perché si tratta di soggetti equiparate alle società semplici esercenti arti e professioni);
- ☑ Cass. - ordinanza 27.2.2014, n. 4663: uno studio associato composto da padre e figlia e senza dipendenti non configura un'autonoma organizzazione, e pertanto non è soggetto a IRAP (la presunzione secondo la quale la sussistenza di uno studio associato costituisce indizio dell'esistenza di una autonoma organizzazione può essere superata con adeguata motivazione).

Professioni e studi associati

Il principio dell'esclusione dall'IRAP per i soggetti carenti di autonoma organizzazione, elaborato dalla giurisprudenza della Consulta e della Corte di Cassazione, limita la propria portata ai soli titolari di redditi di lavoro autonomo (e non anche alle piccole imprese). Ciò è stato stabilito a livello normativo con la legge di stabilità 2013 [L. 24.12.2012, n. 228].

Con la **sentenza 28.11.2014 n. 25313**, la Corte di Cassazione ha però affermato che le **associazioni professionali** e gli **studi associati** sono sempre soggetti ad IRAP, indipendentemente dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività.

La sentenza citata fa richiamo all'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, in base al quale *«l'attività esercitata dalle **società** e dagli **enti**, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta»*, dovendosi, quindi, prescindere dal requisito dell'autonoma organizzazione.

Atteso che l'art. 3, primo comma, lett. c) dello stesso D.Lgs. n. 446/1997 include, tra i soggetti passivi dell'imposta, le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate [in buona sostanza, le associazioni professionali e gli studi associati]. Da ciò consegue secondo la Corte il relativo assoggettamento a IRAP.

In presenza di attività professionale esercitata in forma associata, è esclusa *«l'autonomia organizzativa meramente soggettiva e personale di qualsiasi esercente una professione intellettuale»*, configurandosi invece *«quell'autonoma organizzazione oggettiva dell'attività abitualmente esercitata (...), idonea a far presumere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio, bensì di*

detta organizzazione associativa, costituita proprio per potenziare la produzione di ricchezza (VAP) a vantaggio degli associati, presupposto dell'IRAP».

L'associazione professionale è soggetta all'IRAP

La controversia che è stata oggetto del giudizio della Corte di Cassazione è relativa al contenzioso avviato da un'associazione professionale tra avvocati per il rimborso dell'IRAP versata per gli anni dal 2001 al 2004, motivato dal fatto che nell'ambito dell'associazione professionale i due avvocati associati esercitavano la propria attività professionale senza ausilio di personale, «con il supporto di mezzi di uso comune e corrente, in assenza dei quali sarebbe oggi impossibile esercitare un'attività autonoma, ed impiegando beni strumentali di limitate dimensioni».

Nell'ambito della causa l'amministrazione finanziaria ricorrente per cassazione denunciava:

- violazione di legge, giacché uno studio associato tra professionisti dovrebbe ritenersi sempre presunto il requisito dell'autonoma organizzazione quale presupposto impositivo;
- vizio di motivazione, sempre sulla ricorrenza del requisito dell'autonoma organizzazione, con riguardo agli elevati compensi e alle elevate spese per beni immobili risultanti dalle dichiarazioni dei redditi dell'associazione professionale.

Secondo quanto deciso dalla Corte il primo motivo deve ritenersi fondato, poiché:

- ✱ in materia di IRAP, l'esercizio in forma associata di una professione liberale rientra nell'ipotesi regolata dall'art. 3, primo comma, lett. c), del D.Lgs. n. 446/1997, secondo cui sono soggette all'imposta «le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del TUIR esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo t.u.»;
- ✱ per tale ragione l'attività di un'associazione professionale costituisce presupposto d'imposta in base all'art. 2, primo comma, del medesimo decreto legislativo, secondo il quale «l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta», senza che sia necessario verificare la sussistenza dell'autonoma organizzazione⁽¹⁾.

L'esclusione dall'IRAP del professionista collaboratore

La più recente sentenza 19.8.2015 n. 16941 della Corte di Cassazione ha ritenuto doversi escludere dall'IRAP il professionista che collabora con uno studio esterno, giacché l'eventuale organizzazione di quest'ultimo non è da lui coordinata.

In tale contesto, neppure i costi sostenuti [quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria di beni mobili, etc.] denotano la sussistenza di un'autonoma organizzazione.

Cosa prevedeva la delega fiscale?

Nella legge-delega per la riforma fiscale 11.3.2014, n. 23, parzialmente attuata mediante alcuni decreti legislativi emanati nel corrente anno 2015, l'art. 11 reca i principi e i criteri direttivi cui doveva uniformarsi il Governo nell'introdurre norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi, in particolare quelli di impresa e di lavoro autonomo.

In particolare i decreti legislativi dovevano prevedere:

- ☒ l'assimilazione all'IRES dell'imposizione sui redditi d'impresa, compresi quelli prodotti in forma associata, da assoggettare a un'imposta sul reddito imprenditoriale, con un'aliquota proporzionale allineata all'IRES;
- ☒ la deducibilità delle somme prelevate dall'imprenditore e dai soci (da assoggettare a IRPEF) dalla predetta

Continua

imposta sul reddito imprenditoriale;

- ☒ l'introduzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni e di regimi forfetari per i contribuenti minimi, coordinandoli con analoghi regimi vigenti;
- ☒ possibili forme di opzionalità per i contribuenti.

Occorreva altresì procedere altresì alla semplificazione delle modalità di imposizione delle indennità e somme, comunque denominate, percepite in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro, nonché di altre somme soggette a tassazione separata.

Il comma 2 dell'articolo in commento attribuiva altresì al Governo il compito di chiarire la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità all'IRAP dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori.

Il principio che la delega intendeva attuare era quindi volto a chiarire in via normativa quando l'autonoma organizzazione ricorre, prevedendo in caso di sua assenza il non assoggettamento a IRAP sia per i lavoratori autonomi che per gli imprenditori.

Purtroppo il 27.6.2015 è scaduto il termine per l'attuazione della delega, e si è quindi persa l'occasione per disciplinare la materia.

Si auspica comunque che i buoni propositi possano essere recuperati in un futuro prossimo, forse già nella legge di stabilità 2016, così da riuscire a stabilire una «taglia minima» [definita in base ai mezzi strumentali, ai rapporti con collaboratori o ad altri parametri], al di sotto della quale l'autonoma organizzazione IRAP venga ritenuta non sussistente.

Considerazioni di sintesi

In costanza della normativa attuale, che ancora non individua precisamente la nozione di stabile organizzazione e si presta quindi a letture giurisprudenziali e di prassi variabili, occorre considerare che:

- i professionisti possono rientrare nell'ipotesi di esclusione se e in quanto difettino dell'organizzazione minima;
- non altrettanto può dirsi per gli imprenditori, presunti «organizzati» sempre e comunque;
- in ogni caso, è soggetta a imposta l'attività delle società e degli enti [art. 2, comma 2, decreto IRAP].

A parere di chi scrive, il fatto che l'art. 3, comma 1, lett. c), del decreto, includa tra i soggetti passivi dell'IRAP le società semplici esercenti arti e professioni e quelle ad esse equiparate [cioè, le **associazioni professionali** e gli **studi associati**], non dovrebbe ritenersi sufficiente a persuadere che anche i soggetti simili alle società siano perciò stesso soggetti all'imposta in assenza di un puntuale riscontro sull'esistenza o meno dell'autonoma organizzazione.

La futura codificazione in via normativa del concetto di autonoma organizzazione costituirà l'occasione anche per risolvere questi dubbi.

Note

- (1) La Corte fa qui richiamo al precedente costituito da Cass. n.16784 del 2010.

LE VIDEOCONFERENZE DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO.com



L'AZIENDA IN TASCA: LA "BALANCED SCORE CARD" PER PMI

DOCENTE:
DOTT. ALESSANDRO MATTAVELLI

GIOVEDÌ 7 APRILE 2016
DALLE 15.30 ALLE 18.30

Programma

controllo di gestione ed ai metodi per la
misurazione dei risultati aziendali tramite la
cosiddetta BALANCED SCORE CARD

Guida pratica al consulente che vuole lanciarsi nel
campo del controllo di gestione

GRATIS

Evento formativo gratuito con
riconoscimento di n.3 crediti formativi
validi ai fini della formazione
professionale continua

**PARTECIPAZIONE
GRATUITA!!!**

Clicca per
prenotarti

L'IRAP dei calciatori è senza sanzioni



di Gianfranco Antico

Con la sentenza n. 24589 del 2 dicembre 2015 (ud 9 luglio 2015) la Corte di Cassazione ha ritenuto che non vadano applicate le sanzioni alle rettifiche relative all'omessa dichiarazione della plusvalenza derivante dalla cessione di calciatori e di diritti di compartecipazione, per incertezza normativa.

Osserva la Corte che l'incertezza normativa oggettiva, di cui all'art.8, del D.Lgs.n.546/92, che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, *"richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere- dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 24670 del 28/11/2007; id. Sez. 5, Sentenza n. 2192 del 16/02/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 18434 del 26/10/2012; id. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3245 del 11/02/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 4522 del 22/02/2013)"*.

Prosegue la sentenza, affermando che per poter ravvisare una situazione di incertezza normativa oggettiva, *"non può ritenersi sufficiente la divergenza tra l'indirizzo interpretativo seguito dall'Amministrazione finanziaria (nella specie espresso dalla risoluzione 213/E2001) e le indicazioni offerte nelle istruzioni fornite dall'associazione di categoria del contribuente (nella specie, la Lega Calcio), ancorché fondate su pareri rilasciati da studiosi di notoria autorevolezza"*.

Tuttavia, nel caso di specie, sull'interpretazione delle norme che regolano l'imponibilità a fini IRAP delle plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione di calciatori e di diritti di compartecipazione da parte delle società sportive professionistiche vi sono una serie di contrasti giurisprudenziali, *"a cui la giurisprudenza di questa Corte collega l'esimente della condizione di incertezza normativa (cfr. a contrario, Cass. 22172/13, ove si legge: "Pertanto non essendo stati allegati e neppure essendo individuabili contrasti giurisprudenziali in ordine alla interpretazione delle predette norme tributarie, rimane destituita di fondatezza la tesi difensiva riproposta dalla società in ordine alla inapplicabilità delle sanzioni pecuniarie irrogate con l'avviso di accertamento opposto per asserita incertezza sulla portata precettiva delle stesse")"*.

Analisi

La sentenza che si annota, unitamente alle altre pronunce emesse nel corso di questi anni, ci consente di fare il punto sulla questione, e di offrire al Lettore un preciso quadro di riferimento dell'ambito di applicazione dell'art.8, del D.Lgs.n.546/92.

Continua



La prassi

In sede di prassi, la C.M. n. 98/E del 23 aprile 1996 – in ordine all'art. 8 del D.Lgs.n.546/92 – ha ritenuto che *“deve trattarsi di incertezza oggettiva - come, ad esempio, nei casi di divergenze di contenuto tra atti ufficiali dell'amministrazione - non anche di incertezza derivante da condizioni soggettive del ricorrente”*.

La stessa Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 ha chiarito che *“si deve reputare che sussista incertezza obiettiva di fronte a previsioni normative equivocate, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle norme tributarie assai spesso complesse e non univoche, si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori.”*

La giurisprudenza di legittimità

In sede giurisprudenziale, sul versante delle regole e principi, con la sentenza n. 20302 del 4 settembre 2013 (ud 4 luglio 2013) la Corte di Cassazione ha osservato che, *“l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, in base al principio generale stabilito nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, poi inserito nel c.d. Statuto del contribuente dal D.Lgs. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, ossia insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento di interpretazione, in presenza di pluralità di prescrizioni di coordinamento difficoltoso per via di elementi positivi di confusione, che è onere del contribuente allegare; dette insicurezza ed equivocità, inoltre, vanno riferite non già ad un generico contribuente, nè a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di un determinata interpretazione (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 24670 del 28/11/2007; id. Sez. 5, Sentenza n. 2192 del 16/02/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 13457 del 27/07/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 18434 del 26/10/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 4522 del 22/02/2013; id. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3245 del 11/02/2013)”*.

Ancora di recente, con la sentenza n. 208 del 9 gennaio 2014 (ud 16 ottobre 2013) la Cassazione ha richiamato il principio più volte affermato secondo cui, *“in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata, e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione. Tale verifica è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito (tra le tante, Cass. nn. 24670 del 2007, 19638 del 2009, 2192, 4685, 13457 e 18434 del 2012, 3245 e 6190 del 2013)”*.

E con l'ordinanza n.2379 del 4 febbraio 2014 la Corte di Cassazione ha ribadito i principi contenuti nella pronuncia n.14476/2003, secondo cui *“In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce potere*

Continua



riconosciuto dall'art. 39 bis del dPR 26 ottobre 1972, n.636 (applicabile "ratione temporis"), tenuto fermo dall'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e ribadito, con più generale portata, dall'art. 6, comma secondo, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - sussiste quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, il cui onere di allegazione grava sul contribuente".

E con la sentenza n. 11452 del 23 maggio 2014 (ud 31 gennaio 2014) ha riconfermato l'orientamento secondo cui l'incertezza normativa oggettiva postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un qualsiasi contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata, e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione.

E con l'ordinanza n. 17250 del 29 luglio 2014 (ud 18 giugno 2014) la Suprema Corte di Cassazione ha ricordato, nel solco di una serie di precedenti (Cass. 28.11.2007 n. 24670, Cass. 21 marzo 2008, n. 7765 e Cass. 11.9.2009 n. 19638), che per *"incertezza normativa oggettiva tributaria"* deve intendersi *"la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie"*. L'essenza del fenomeno "incertezza normativa oggettiva" si può rilevare attraverso una serie di "fatti indice" oggi richiamati nella sentenza che si annota.

Sempre sul versante giurisprudenziale, in ordine alla prova, richiamiamo la pronuncia della Corte di Cassazione n. 4031/2012, che ha ricordato che la Corte ha stabilito che *"in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione; l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, nè, per conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto"* (Cass. n. 22890 del 2006; 7502 del 2009). Nel caso di specie questa *"pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione"* non è rilevabile nella normativa applicabile".

E con l'ordinanza n.7067 dell'8 aprile 2015, la Corte di Cassazione, alla luce dei principi precedentemente espressi (Cass. Sent. n. 4031/2012; Sent.n. 22890/2006), ha riconfermato che *"in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme, cui la violazione si riferisce, sussiste quando la disciplina normativa da applicare si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione; l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi, se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito decida d'ufficio l'applicabilità dell'esimente"*.

E con la sentenza n.12768 del 19 giugno 2015, la Corte di Cassazione osserva che *“la generica richiesta di accertamento della non debenza delle sanzioni, contenuta nelle conclusioni del ricorso introduttivo, non può evidentemente valere, in un giudizio di tipo impugnatorio-misto, qual è quello tributario.... a ricomprendere nel thema decidendum anche vizi di nullità del ruolo o della cartella non puntualmente dedotti, quale nella specie la richiesta di applicazione della "esimente", fondata su presupposti del tutto diversi (obiettiva incertezza sulla portata della norma tributaria violata) da quelli, attinenti ai requisiti formali dell'atto esecutivo,.....”*.

E da ultimo, con la sentenza 2 dicembre 2015, n. 24512, la Corte di Cassazione, nel tornare ad affrontare la questione relativa alla causa di non punibilità amministrativa, per incertezza normativa, che viene esclusa quando l'incertezza deriva da condizioni soggettive del contribuente, enuncia i seguenti principi di diritto:

- ✱ per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi *“la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie”*;
- ✱ l'incertezza normativa oggettiva costituisce *“una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dall'art. 6 DLgs 18 dicembre 1997, n. 472, che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione”*;
- ✱ l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento *“nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria”*;
- ✱ l'essenza del fenomeno "incertezza normativa oggettiva" si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: *“1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati ed esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili, (cfr Cass. Ord. n. 4394 del 24 febbraio 2014, Cass. Sent. n. 3113 del 12 febbraio 2014)”*.

COMMERCIALISTA TELEMATICO.com

ENTI LOCALI
Quotidiano di approfondimenti e soluzioni per i revisori dei conti e i commercialisti che si occupano di enti locali

SOFTWARE
E-BOOK
MODULI & FORMULARI
RISPOSTE A QUESITI
VIDEOCONFERENZE ACCREDITATE PER LA FORMAZIONE PROFESSIONALE

The screenshot shows the homepage of the Commercialista Telematico website. At the top, there's a navigation bar with links like HOME, CHI SIAMO, CONTATTI, NEWSLETTER, AREA RISERVATA, I TUOI ACQUISTI, ABBONAMENTI, and STRUMENTI E RISORSE. Below this, there's a search bar and a section for 'MIGLIOR PORTALE ITALIANO 2011'. The main content area features a 'OMAGGI' section with a book 'Guida all'acconto IVA 2014, in scadenza al 29/12'. There are also sections for 'Approfondimenti del giorno', 'Consulenti amici', 'Newsletter', and 'Notizie fiscali flash'. A sidebar on the right contains a login form and a section for 'PRATICA SOCIETARIA'.

PRATICA SOCIETARIA
La banca dati per il consulente aziendale con formulari, normativa, prassi, giurisprudenza e dottrina

ARTICOLI DI APPROFONDIMENTO QUOTIDIANI

NOTIZIARIO QUOTIDIANO
NEWSLETTER SETTIMANALI
CIRCOLARI MENSILI

Scopri le rubriche del Commercialista Telematico:

DIARIO FISCALE QUOTIDIANO



Il caso del giorno



Risposte ai quesiti in materia di Antiriciclaggio



Rivista Telematica Mensile di approfondimento



www.commercialistatelematico.com

info@commercialistatelematico.com



Trasformazione dell'eccedenza Ace in credito IRAP: Una "gestione" difficile



di Nicola Forte

I contribuenti che lo scorso anno hanno convertito l'eccedenza ACE in credito Irap riportando a nuovo l'eccedenza non utilizzata dovranno attendere il termine del quinquennio per poter utilizzare la parte di credito residua.

La soluzione si desume dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21/E del 3 giugno 2015, ma risulta ancora più chiara dalle istruzioni relative al Modello Unico 2016. Infatti, coerentemente con il documento di prassi, dal modello dichiarativo si desume che, pur portando in avanti la parte di credito non utilizzata, l'utilizzo non potrà essere immediato.

La novità è stata introdotta dal decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116. L'art. 19, comma 1 del decreto "crescita e competitività" ha previsto la possibilità di "fruire di un credito d'imposta applicando alla suddetta eccedenza le aliquote di cui agli articoli 11 e 77 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che una volta effettuata l'operazione di conversione in credito "Per esigenze di certezza e semplificazione operativa" la scelta effettuata non potrà essere revocata. Pertanto da questo momento in avanti non sarà più possibile trasformare nuovamente il credito Irap in eccedenza ACE al fine di diminuire l'IRES (o l'IRPEF) dovuta. Fin qui non si verificano dubbi di sorta e l'interpretazione restrittiva ben si giustifica con le esigenze di semplificazione.

Le perplessità e la soluzione fornita dall'Agenzia riguardano la seconda parte della disposizione laddove si prevede che il credito di imposta da utilizzare in diminuzione dell'IRAP "va ripartito in cinque quote annuali di pari importo". Ad esempio se il credito IRAP risultante dopo la trasformazione dell'eccedenza ACE ammonta a 5.000 euro, la quota utilizzabile ogni anno ammonta a 1.000 euro. Tale quota "costituisce per ciascuno dei cinque periodi d'imposta di utilizzo il limite massimo di fruibilità del credito".

I dubbi sorgono allorché la stessa Agenzia delle entrate ha precisato che la quota annuale teoricamente utilizzabile se superiore all'imposta dovuta può essere riportata avanti nelle dichiarazioni Irap nei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale. L'indicazione è sicuramente positiva, ma come si desume dagli esempi illustrati dalla stessa circolare si comprende immediatamente che la quota residua non utilizzata non potrà essere scomputata in diminuzione dell'Irap dovuta nell'anno successivo. Sarà necessario attendere, come ricordato, il sesto anno rispetto all'inizio del quinquennio. Un esempio aiuterà a capire.

Tornando al caso precedente il contribuente, dopo aver trasformato l'eccedenza ACE in credito IRAP potrà utilizzarne subito un quinto pari a 1.000 euro. Si consideri il caso in cui l'IRAP dovuta nell'anno X sia pari a 800 e conseguentemente dopo l'utilizzo risulti una quota residua del credito riportabile a nuovo pari a 200. Nell'anno X + 1 se il debito Irap ammonta a 1.500 euro il contribuente potrà scomputare ancora una quota di 1.000 (il secondo quinto), ma non potrà ancora utilizzare l'eccedenza proveniente dall'anno precedente e non scomputata pari al residuo di 200 euro.

Continua

Eventuali ed ulteriori quote residue del credito IRAP che il contribuente non utilizzerà nel corso del quinquennio potranno essere scomutate, anche in un'unica soluzione, al termine del quinquennio e quindi a partire dal sesto anno successivo.

Queste soluzione darà luogo a numerose difficoltà operative. La scelta dell'Agenzia delle entrate obbligherà di fatto i contribuenti a gestire separatamente le trasformazioni delle eccedenze ACE in crediti IRAP per singolo anno di formazione. Infatti, la quota di credito IRAP relativa all'eccedenza trasformata nell'anno 2015 potrà essere utilizzata dal sesto anno in avanti, ma la quota residua dell'eccedenza ACE trasformata in credito nel 2016 potrà essere utilizzata, anche in un'unica soluzione al termine del quinquennio, ma di fatto in corrispondenza dell'anno successivo rispetto al credito maturato nel 2015. Per tale ragione sarà necessario inventariare il credito non utilizzato, ma sulla base dell'anno di formazione.



Abbonati a
COMMERCIALISTA
TELEMATICO
I nostri servizi sempre disponibili
su Computer e Mobile
Scopri gli Abbonamenti →

Deduzioni IRAP per i costi del personale

di Massimiliano De Bonis

Come noto l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive—IRAP, non “riconosce”, nella sua natura istitutiva, la deducibilità di porzioni considerevoli di costi sostenuti per la produzione dei ricavi tassabili, sostanzialmente riconducibili agli oneri finanziari ed ai costi relativi al personale dipendente.

Tuttavia, nel corso della quasi ventennale vita di tale imposta, si sono succeduti numerosi interventi legislativi mirati ad attenuare l'impatto dell'indeducibilità generale, mediante l'introduzione di specifici meccanismi per l'abbattimento della base imponibile, fino a rendere, a partire dall'anno 2015, integralmente deducibile il costo del lavoro riferito a personale assunto a tempo indeterminato.

Si ritiene utile, in vista della determinazione dell'imposta da rilevare nei bilanci 2015, riepilogare le deduzioni e le agevolazioni previste in relazione al costo del lavoro sostenuto, anche per fornire uno strumento di valutazione per l'operatore che di sovente si affida a tabulati forniti dal professionista del lavoro privi di chiavi di lettura e dettaglio degli importi, dimenticando di incorrere direttamente nelle responsabilità derivanti in caso di contestazioni conseguenti all'operato tecnico.

Contributi per assicurazione obbligatoria sugli infortuni sul lavoro

Risultano integralmente deducibili i costi restati a carico del committente/datore di lavoro relativi ai contributi corrisposti per l'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro:

- ✕ INAIL (per la generalità dei settori di attività)
- ✕ ENPAIA (per i soggetti operanti nel settore agricolo)
- ✕ INPGI (gestione giornalisti)

L'indicazione di tale dato dovrà essere riportata al rigo IS1 del modello IRAP 2016 (indicazione in colonna 1 del numero di soggetti per i quali si fruisce della deduzione dei contributi, ed in colonna 2 dell'importo dei contributi deducibili).

Contributi per assicurazioni
obbligatorie contro gli infortuni sul
lavoro

INAIL

ENPAIA

INPGI

Sez. I
Deduzioni - art. 11
D.lgs. n. 446/97

IS1 Contributi assicurativi

1

2 Deduzione

,00

Il dato da indicare (e conseguentemente l'importo deducibile dal tributo regionale) comprende i contributi relativi alla posizione personale del dichiarante, quelli versati per i collaboratori dell'impresa familiare e quelli relativi ai contratti di lavoro parasubordinato (co.co.co-co.copro ecc...), nel limite della quota ricadente a carico del committente.

Continua

NOTA

Per i rapporti di lavoro parasubordinato risulterà pertanto deducibile esclusivamente la quota pari ai 2/3 del contributo versato, mentre per i lavoratori del settore agricolo, assicurati presso l'Enpaia, l'importo deducibile sarà limitato al 50% (quota a carico committente) dei contributi erogati all'Ente.

E' utile precisare inoltre che:

- ⊙ I titolari di reddito di lavoro autonomo saranno ammessi alla deduzione dei detti contributi sulla base del criterio di cassa, e quindi con riferimento ai contributi effettivamente versati nel corso dell'esercizio in esame;
- ⊙ Gli Enti Non Commerciali (ENC) fruiranno della deduzione solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'eventuale attività commerciale esercitata (per i dipendenti impiegati promiscuamente sia per l'attività istituzionale che per quella commerciale andrà effettuato il calcolo sulla base del rapporto determinato tra i ricavi riferibili ad attività commerciale ed i ricavi complessivi)

Deduzione forfetaria

Il Legislatore, come detto, è più volte intervenuto negli anni nel tentativo di mitigare il considerevole impatto che i costi indeducibili ai fini IRAP hanno sulla determinazione del tributo, ed in particolare, in maniera più incisiva, consentendo un abbattimento della generale indeducibilità dei costi del lavoro non direttamente correlato o proporzionato a costi effettivamente sostenuti, ma forfetizzata sulla base di requisiti soggettivi del lavoratore o di localizzazione geografica dell'impresa. Tale agevolazione si è resa possibile con il meccanismo della c.d. deduzione forfetaria, predeterminata nelle seguenti misure:

Deduzione forfetaria per lavoratori assunti a tempo indeterminato

Deduzione incrementata per lavoratori impiegati nelle Regioni: Abruzzo - Basilicata - Calabria - Campania - Molise - Puglia - Sardegna e Sicilia

Deduzione "base" per lavoratori impiegati nelle restanti Regioni

lavoratori di sesso maschile fino a 35 anni	€ 21.000,00	€ 15.000,00
lavoratori di sesso maschile oltre 35 anni	€ 13.500,00	€ 7.500,00
lavoratori di sesso femminile	€ 21.000,00	€ 1.500,00

IS2	Deduzione forfetaria	1	soggetti al "de minimis"		Deduzione
			di cui	2	3
					,00
IS3	Contributi previdenziali ed assistenziali				Deduzione
				2	
					,00

La deduzione forfetaria **non spetta** alle Amministrazioni Pubbliche né ai soggetti operanti nei settori delle "public utilities" (ovvero quelle che operano in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione acque di scarico, raccolta e smaltimento rifiuti).

Continua



Risulta altresì preclusa la fruizione della deduzione nella misura “maggiorata” alle banche, enti finanziari ed imprese di assicurazioni (che possono pertanto beneficiare esclusivamente della deduzione base).

L’importo della deduzione andrà in ogni caso ragguagliata in relazione a:

- ✖ periodo di attività lavorativa (per rapporti di lavoro sorti e/o terminati nel corso dell’anno, esercizio dell’attività per un periodo inferiore all’anno o periodo di imposta non coincidente con l’anno solare)
- ✖ rapporti di lavoro a tempo parziale e/o trasformazioni del rapporto avvenute nel corso dell’anno;
- ✖ distacco temporaneo di personale (va escluso il periodo del distacco presso terzi)
- ✖ Attività promiscua (commerciale/istituzionale) svolta da Enti non Commerciali.

NOTA

La deduzione nella misura maggiorata prevista per i lavoratori impiegati nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia soggiace ai limiti del regolamento sugli aiuti di importanza minore in ambito comunitario (c.d. “de minimis”) attualmente pari ad Euro 200.000,00 triennali (Euro 100.000,00 triennali per le imprese con attività nel settore del trasporto su strada).

Pertanto il **risparmio di imposta** conseguito dall’applicazione dell’intera **deduzione forfetaria** maggiorata (non l’importo della deduzione) andrà ad alimentare tale tetto complessivo.

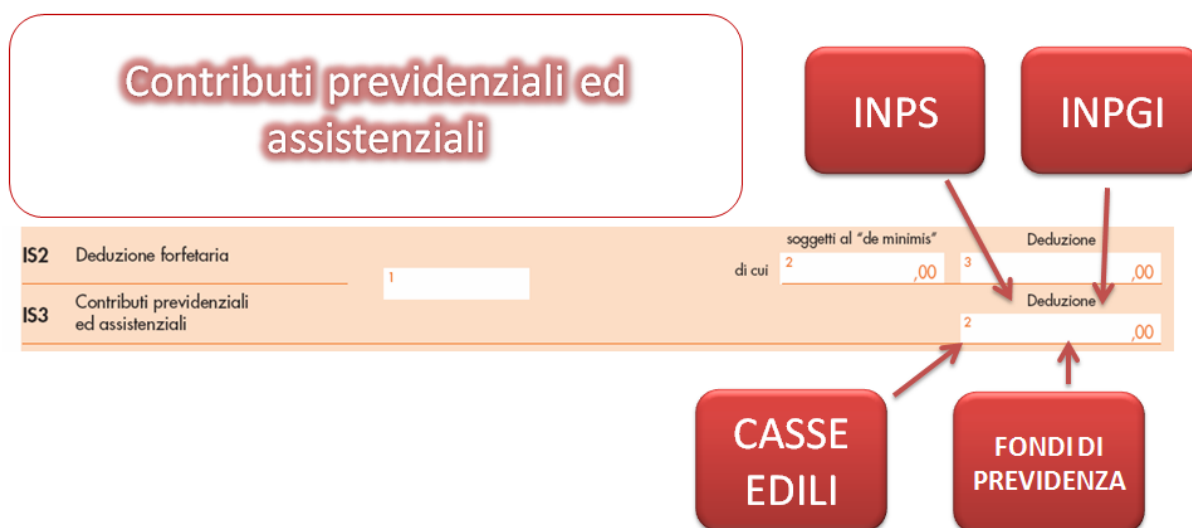
Per finalità di controllo è conseguentemente prevista l’indicazione (in colonna 2 del rigo IS2) dell’importo complessivo delle deduzioni maggiorate eventualmente fruite, già riportate anche in colonna 3 del medesimo rigo IS2.

Deduzione contributi previdenziali

I soggetti passivi IRAP, con la sola esclusione delle Amministrazioni Pubbliche, degli Enti non commerciali e delle imprese private operanti nel settore delle c.d. “public utilities”, possono altresì dedurre integralmente dalla base imponibile del tributo regionale, i **contributi assistenziali e previdenziali obbligatori**, intendendosi per tali sia quelli previsti da disposizione legislativa, che quelli eventualmente previsti dalla contrattazione collettiva, relativi a personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato.

Pertanto risulteranno deducibili ai fini IRAP:

- ⊙ contributi previdenziali ed assistenziali;
- ⊙ contributi versati alle forme pensionistiche complementari;
- ⊙ contributi versati a casse, fondi o gestioni previsti da contratti collettivi (nazionali, territoriali od aziendali) previsti per l’erogazione di prestazioni integrative di assistenza o previdenza, ivi compresi i contributi versati alle Casse Edili.



Continua

Anche per ciò che concerne i contributi in questione, il lavoratore autonomo potrà dedurre i relativi costi con riferimento al criterio di cassa, mentre gli Enti non commerciali dovranno determinare la quota di contributi relativa alla eventuale attività commerciale esercitata nel periodo.

NOTA

In ragione del principio di competenza, le imprese potranno dedurre anche i contributi relativi alle mensilità aggiuntive ed altri elementi differiti maturati (ferie e/o permessi maturati nel periodo) non effettivamente erogati nel periodo di imposta.

Appare superfluo sottolineare che trattandosi di deduzioni correlate all'impiego di personale assunto con contratti a tempo indeterminato, non risulterà mai possibile la deduzione di contributi versati alle Gestioni Separate (Inps-Inpgi).

Deduzione costo del personale per specifiche categorie di lavoratori

In alternativa alle deduzioni "forfetaria" e per contributivi previdenziali ed assistenziali (di cui ai righi IS2 e IS3), con riferimento a specifiche tipologie di lavoratori, i soggetti passivi IRAP possono optare per la deduzione integrale dei costi del lavoro (retribuzioni, contributi, TFR ecc...).

Nel dettaglio tale possibilità opera in relazione all'utilizzo di lavoratori:

- ☒ assunti con contratto di apprendistato
- ☒ disabili affetti da minoranze fisiche, psichiche o sensoriali che comportano una riduzione della capacità lavorativa del 45% o, qualora assunti entro il 23 marzo 1999, quelli affetti da minorazioni fisiche tali da ridurre la capacità lavorativa di almeno 1/3.
- ☒ addetti alla ricerca e sviluppo (facoltà tuttavia non ammessa per le Amministrazioni Pubbliche)
- ☒ assunti con contratto di inserimento ancora in essere (l'istituto è stato abolito dalla Legge 92/2012, ma resta in vigore con riferimento ai contratti previgenti non ancora scaduti).

DEDUZIONI ALTERNATIVE

IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	1	di cui	Personale addetto alla ricerca e sviluppo	2	Deduzione	3
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti					Deduzione	2

I costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo vanno evidenziati anche separatamente in colonna 2 del rigo IS4.

Deduzione forfetaria generalizzata alternativa

I soggetti passivi IRAP (con esclusione delle Amministrazioni Pubbliche), possono altresì accedere ad una deduzione forfetaria alternativa alle deduzioni del c.d. cuneo fiscale (deduzione forfetaria per rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato ed oneri sociali relativi alla previdenza ed assistenza).

Continua

Tale agevolazione, fruibile esclusivamente qualora i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superino complessivamente l'importo di Euro 400.000,00, consiste nell'abbattimento dell'imponibile IRAP per un importo pari ad Euro 1.850,00 per ciascun dipendente (fino ad un massimo di cinque).

Trattasi evidentemente di una alternativa che conserva un qualche interesse con riferimento ai lavoratori a tempo determinato per i quali non è possibile beneficiare della ben più vantaggiosa deduzione forfetaria del cuneo fiscale. Anche tale importo dovrà essere ragguagliato in relazione agli eventi già descritti in precedenza (part-time, durata inferiore all'anno, distacco di personale, trasformazioni del rapporto ecc...).

NOTA

Nel caso di trasformazione di rapporto di lavoro da tempo determinato a tempo indeterminato avvenuto nel periodo di imposta, sarà possibile avvalersi "pro-quota" sia della deduzione alternativa generalizzata di Euro 1.850,00 ragguagliata al periodo di lavoro svolto a tempo determinato, sia della deduzione forfetaria prevista dal c.d. "cuneo fiscale" pari ad Euro 7.500,00 (o superiore) da riproporzionare in relazione al periodo lavorativo svolto a tempo indeterminato.

Incremento occupazionale

La deduzione prevista per incremento occupazionale (non spettante alle Amministrazioni Pubbliche) è fruibile nella misura massima di € 15.000,00 per ciascun nuovo dipendente assunto a tempo indeterminato (nei limiti del costo effettivo del personale assunto e dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile alla lettera "B", numeri 9 e 14 del Conto Economico redatto ai sensi art. 2425 C.C.).

Tale agevolazione compete per il periodo d'imposta nel quale è avvenuta l'assunzione e nei successivi due (purché permanga il rapporto di lavoro con il medesimo soggetto) a condizione che risulti incrementato il numero dei lavoratori in forza con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero medio dei lavoratori a tempo indeterminato risultanti nel periodo d'imposta precedente.

incremento occupazionale

IS6	Deduzione per incremento occupazionale	1	2	Deduzione
				,00
		numero soggetti	costo deducibile (costo del lavoro nel limite massimo di € 15.000,00 x soggetto)	

Gli Enti non Commerciali dovranno determinare l'incremento verificato sulla base del personale impiegato nell'attività commerciale.

NOTA

L'incremento della base occupazionale andrà determinato in considerazione delle diminuzioni verificatesi in società controllate o collegate ai sensi art. 2359 C.C., o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Deduzione costo residuo personale dipendente

Debutta nel modello IRAP 2016 l'ulteriore deduzione introdotta dalla Finanziaria 2015 (articolo 1, comma 20, Legge 23 dicembre 2014, n.190) per rendere integralmente deducibile il costo del lavoro relativo al personale assunto a tempo indeterminato ed attuato con l'introduzione del comma 4-octies all'articolo 11 del D.Lgs. 446/1997.

In virtù di tale disposizione, i soggetti passivi IRAP (con esclusione delle sole Amministrazioni ed Enti Pubblici) potranno ottenere la deduzione dalla base imponibile del residuo degli oneri relativi al costo del personale assunto a **tempo indeterminato** non già "azzerati" dalla deduzioni previgenti.

IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1	Deduzione 2 ,00
-----	---	---	--------------------

NOTA

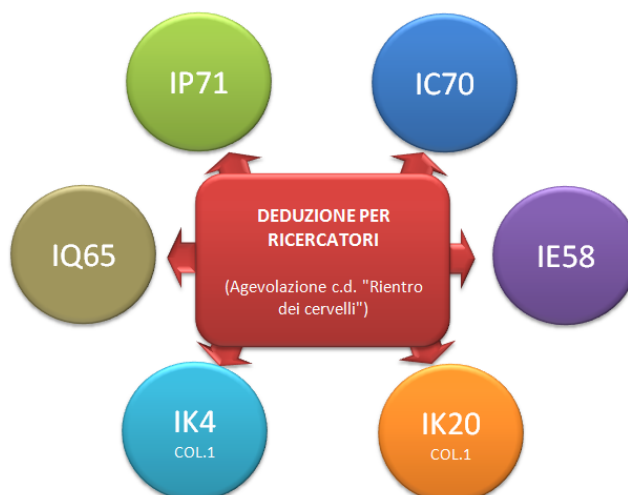
A partire dal periodo di imposta relativo al 2016, la suddetta deduzione sarà ammessa (nella misura del 70%) anche per lavoratori stagionali impiegati per almeno 120 giorni l'anno per due periodi di imposta.

E' opportuno evidenziare che la deduzione integrale del costo del lavoro a tempo indeterminato opera anche per i soggetti per i quali non ricorrono le condizioni delle deduzioni relative al c.d. "cuneo fiscale" (imprese che esercitano attività in concessione e a tariffa).

Deduzioni per costi del lavoro riservate a specifiche categorie di soggetti

Oltre alla deduzioni che operano per la generalità dei soggetti (seppure con specifiche esclusioni), sussistono ulteriori forme agevolative relative a categorie ben determinate:

- ✖ **Deduzione per redditi a ricercatori e docenti rientrati dall'estero**, spettante in relazione a redditi corrisposti da soggetti pubblici o privati a ricercatori e docenti che abbiano precedentemente svolto un biennio di attività all'estero (c.d. "rientro dei cervelli" di cui al D.L. 185/2008 e D.L. 78/2010). L'importo deducibile sarà esposto direttamente nel quadro IRAP relativo alla determinazione del valore della produzione e pertanto in uno dei seguenti righe:



- ✖ **Deduzione riservata alle cooperative sociali** costituite per lo svolgimento di attività finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (art. 1, comma 1, lett. b, della Legge 8 novembre 1991,

Continua

n. 381) per le quali è prevista la deduzione integrale del costo del lavoro relativo ai lavoratori c.d. svantaggiati:

- invalidi fisici, psichici e sensoriali
- ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari
- soggetti in trattamento psichiatrico
- tossicodipendenti
- alcolisti
- minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare
- persone detenute o internate negli istituti penitenziari
- condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno

L'importo del costo del lavoro deducibile andrà esposto direttamente al rigo IC71

✖ **indennità di trasferta a autotrasportatori dipendenti**, per la quota che non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente (art. 51, comma 5 del TUIR) da indicare tra i valori in diminuzione di cui ai righe IQ37, IP43, IC57, IE30.

✖ Altre **deduzioni stabilite su base Regionale/locale**, da indicare nella Sezione XI del quadro IS (righe da IS43 IS45):

- ☒ Regione Piemonte;
- ☒ Provincia di Trento;
- ☒ Regione Toscana;
- ☒ Provincia di Bolzano;
- ☒ Regione Umbria.

Percorsi formativi del COMMERCIALISTA TELEMATICO.com

**PERCORSO FORMATIVO PER
CURATORI FALLIMENTARI**
a cura di Antonella Benedetto

Avezzano, 10 marzo - 21 aprile 2016
N° 6 moduli da 4 ore per un totale di 24 ore

organizzato con Odcec di Avezzano e della Marsica

AVEZZANO

CHIETI

**PERCORSO AVANZATO DI
APPROFONDIMENTO TRIBUTARIO**
a cura di Claudio Sabbatini, Gioacchino Pantoni,
Danilo Sciuto

Chieti, 4 marzo - 15 aprile 2016
N° 4 moduli da 8 ore per un totale di 32 ore

organizzato con Odcec di Chieti

Nota integrativa: Novità esercizio 2016



di Giovanna Greco

Con il **D.Lgs. 18 Agosto 2015, n.139** attuativo della **Direttiva n. 2013/34/UE**, in materia di bilancio d'esercizio e consolidato, sono state introdotte importanti novità in tema di bilanci e nota integrativa (articolo 2425 e seguenti del codice civile). Infatti, sono state "aggiornate" le informazioni da riportare nella Nota Integrativa con effetto a partire dal 1 gennaio 2016. Le novità riguardano i **principi di redazione** e gli **schemi di bilancio**, l'eliminazione dei **conti d'ordine** dallo Stato Patrimoniale, i **costi di ricerca e pubblicità** che non vanno più indicati tra le immobilizzazioni, le **azioni proprie** che vanno a diretta riduzione del patrimonio netto, l'introduzione di una **riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari** attesi e l'obbligatorietà del **rendiconto finanziario**. Per quanto riguarda i conti d'ordine che dovranno essere accolti nella nota integrativa del 2016, non sarebbe male anticipare l'informazione già nel bilancio 2015, in modo da avere già nel 2016 i dati comparati dei due esercizi. Sempre per lo stesso motivo, riguardo agli oneri straordinari e alle altre informazioni che dovranno essere indicate nella nota integrativa nel 2016, è consigliabile fornire il dettaglio delle stesse già nella nota integrativa del 2015.

Informazioni che potevano essere omesse in Nota Integrativa fino al 2015

Nella redazione della Nota Integrativa relativa al 2015 non era obbligatorio indicare:

- ✖ la differenza tra il costo dei beni fungibili calcolati col metodo della media ponderata o con i metodi FIFO o LIFO e i costi correnti alla chiusura dell'esercizio (art. 2426 co. 1 n. 10 c.c.);
- ✖ i movimenti delle immobilizzazioni (art. 2427 co. 1 n. 2 c.c.);
- ✖ la composizione delle voci "B.II.1 - Costi di impianto e di ampliamento e "B.I.2 - Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità", nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento (art. 2427 co. 1 n. 3 c.c.);
- ✖ la composizione delle voci Ratei e risconti, fondi per rischi e oneri e altre riserve (art. 2427 co. 1 n. 7 c.c.);
- ✖ gli impegni non risultanti dallo Stato patrimoniale e le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine (art. 2427 co. 1 n. 9 c.c.);
- ✖ la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e aree geografiche;
- ✖ la suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari, indicati nella voce C.17 del Conto economico, relativi a prestiti obbligazionari, a debiti verso banche e altri (art. 2427 co. 1 n. 12 c.c.);
- ✖ la composizione delle voci proventi e oneri straordinari del Conto economico (art. 2427 co. 1 n. 13 c.c.);
- ✖ l'informativa sulla fiscalità differita (art. 2427 co. 1 n. 14 c.c.);
- ✖ il numero medio dei dipendenti (art. 2427 co. 1 n. 15 c.c.);
- ✖ l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci (art. 2427 c. 1 n. 16 c.c.) il numero e il valore nominale delle azioni della società e delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio (art. 2427 co. 1 n. 17 c.c.);
- ✖ l'informativa sugli strumenti finanziari derivati (art. 2427-bis co. 1 n. 1 c.c.).

Continua

Le novità da inserire obbligatoriamente dal 2016

Le informazioni che dovranno essere **obbligatoriamente** indicate nella Nota integrativa del bilancio abbreviato sono:

Art. 2423 co. 3 Informazioni complementari

Nel caso in cui le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non siano sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico dell'esercizio, occorre riportare le informazioni complementari necessarie allo scopo.

Art. 2423 co. 4 Deroga

Se, per qualche motivo, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata". La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

Art. 2423, co. 5 - Informativa

Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Restano fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella Nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.

Art. 2423-ter, co. 2 - Raggruppamento delle voci

Le voci precedute dai numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente, infatti, possono essere raggruppate solo quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati dall'art. 2423 c.2 c.c. ai sensi del quale il bilancio va redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In tal caso la Nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento.

Art 2423 ter co.5 - Comparabilità

Per ogni voce di Stato patrimoniale/conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate e se non si riesce ad adattarli o compararli bisogna indicare la motivazione.

Art. 2424 co.2 - Elemento appartenente a più voci di schema

Qualora un elemento dell'attivo/passivo può essere collocato sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto.

Art. 2426 co. 1 n.4 - Partecipazioni

Le partecipazioni in imprese controllate o collegate possono essere valutate per un importo pari alla corrispondente frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio delle imprese, detratti i dividendi ed operate le rettifiche richieste dai principi di redazione del bilancio consolidato nonché quelle necessarie per il rispetto dei principi indicati negli artt. 2423 e 2423-bis.

Art. 2426 comma 1 n.6 - Avviamento

L'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a 10 anni. Nella Nota integrativa è fornita una "spiegazione" del periodo di

Continua

ammortamento dell'avviamento.

Art.2427 co 1 n1 - Criteri applicati

I criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato.

Art.2427 co 1 n 2 - Immobilizzazioni

E' necessario specificare i movimenti relativi alle immobilizzazioni , specificando quindi per ciascuna voce – il costo, ammortamenti e svalutazioni, acquisizioni, alienazioni, rivalutazioni,

Art.2427 co 1 n 8 - Oneri finanziari

Bisogna indicare l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale.

Art.2427 co 1 n 9 - Impegni e garanzie

Viene riportato l'importo complessivo degli impegni , delle garanzie e delle passività potenziali; , nella Nota integrativa vanno riportate le informazioni relative:

- all'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali con indicazione della natura e delle garanzie reali prestate;
- gli impegni in materia di trattamento di quiescenza e simili.

Art.2427 co 1 n 15 - Dipendenti

Deve essere indicato il numero medio dei dipendenti, anche omettendo la ripartizione per categoria

Art.2427 co 1 n 16 - Amministratori e sindaci

Oltre all'ammontare dei compensi di amministratori e sindaci occorre riportare anche i crediti e le anticipazioni concesse agli stessi, con l'indicazione del tasso di interesse, delle principali condizioni e degli importi eventualmente rimborsati, cancellati oppure oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo, precisando il totale per ciascuna categoria.

Art.2427 co 1 n 22- bis - Parti Correlate

Operazioni realizzate con parti correlate , precisando l'importo la natura del rapporto o di ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio. Le informazioni possono essere aggregate secondo la loro natura . Le società possono in qualche modo limitare l'informativa richiesta direttamente o indirettamente con i loro azionisti con i membri degli organi di amministrazione e con le imprese.

Art.2427 co 1 n 22- sexies - Bilancio consolidato

Bisogna indicare il nome e la sede dell'impresa che redige il bilancio consolidato non è invece richiesta l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia di bilancio consolidato.

Art.2427 bis co 1 n 1 - Strumenti finanziari derivati

Nella nota integrativa sono indicati :

1. per ogni categoria di strumenti finanziari derivati

- ⊙ le informazioni riguardanti l'entità e natura, compresi, i termini, e le condizioni che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri;
- ⊙ il loro fair value;
- ⊙ le variazioni di valore iscritte nel conto economico e quelle imputate a riserve di patrimonio netto ;
- ⊙ una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell'esercizio.

[Continua](#)

2. per le immobilizzazioni finanziarie iscritte per un valore superiore al loro fair value , con esclusione delle partecipazioni in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 e delle partecipazioni in joint venture:

- ☒ il valore contabile e il fair value delle singole attività o di appropriati raggruppamenti di tali attività ;
- ☒ i motivi per i quali il valore contabile non è stato ridotto , inclusa la natura degli elementi sostanziali sui quali si basa la convinzione del recupero di tale valore.



Servizio di predisposizione del Bilancio esercizio anno 2015

Per acquistare il nostro servizio, clicca qui!

Per il **Bilancio del 2015** puoi rivolgerti con fiducia al **Commercialista Telematico** per la redazione del Bilancio, della Nota Integrativa e di tutti gli allegati.

Il Servizio

Il **Servizio di Predisposizione del Bilancio** consiste nella **redazione del Bilancio**, nella determinazione e calcolo delle imposte e nella **stesura della Nota Integrativa** e del **Verbale di Approvazione del Bilancio**.

Tale servizio, realizzato dal Commercialista Telematico in collaborazione con **professionisti** esperti nella redazione dei bilanci, ha come obiettivo quello di supportare le Società, i Professionisti e le Associazioni di categoria nella **predisposizione del Bilancio di esercizio delle Società di Capitali nel formato XBRL ultima versione** richiesta da Infocamere.

I dati saranno gestiti direttamente dal Commercialista Telematico on line o tramite posta, nei tempi concordati e sarà garantita assoluta sicurezza riguardo alla riservatezza e alla protezione dei dati inviati. La redazione del bilancio avviene mantenendo una stretta comunicazione con il cliente.

Funzionamento del Servizio

Per la redazione del Bilancio che si riferisce all'esercizio 2015 è sufficiente inviare la richiesta tramite mail, con l'indicazione dei Vostri dati al seguente indirizzo:

info@commercialistatelematico.com

In seguito alla Vostra richiesta sarete messi in contatto dal Responsabile del servizio per la definizione delle modalità e dei tempi di consegna del Bilancio.

Costituirà conferma dell'accettazione del servizio il pagamento, da parte Vostra, del 50% del costo complessivo.

Per aderire al Servizio Clicca qui!



Nuovo bilancio di esercizio: riflessi sulle contabilità relative all'anno 2016

di Danilo Sciuto

La normativa di cui al D.Lgs. 139/2015 in tema di "nuovo" bilancio d'esercizio reca novità applicabili dal 2016; per alcune di esse tuttavia non dovremo aspettare i bilanci che verranno redatti nel 2017 (nel quale occorrerà tra l'altro rispettare il comma 5 dell'articolo 2423-ter del codice civile che impone la comparazione con l'esercizio precedente delle poste non comparabili), ma se ne dovrà tenere conto già nella contabilità 2016. E' il caso della soppressione della possibilità di capitalizzare i costi di pubblicità (anche quelli di ricerca, sui quali tuttavia non ci soffermeremo), che dunque non potranno più essere rilevati fra le immobilizzazioni immateriali.

In verità, il principio contabile OIC 24, già in vigore negli anni precedenti, non è mai stato così "permissivo" nella capitalizzazione delle spese di pubblicità, indicandole "naturalmente" come costi di periodo e richiedendone dunque l'iscrizione nel conto economico dell'esercizio di sostenimento; d'altronde, lo stesso Decreto Legislativo 127/91, che introdusse il bilancio "Cee" in Italia, fu emesso in violazione della relativa legge-delega, sicché il problema della capitalizzazione delle spese di pubblicità è nuovo solo nella forma, ma non nella sostanza.

L'eccezione a tale regola dovrebbe essere presente solo in pochissimi bilanci, se è vero che la capitalizzazione è prevista solo se tali spese siano legate ad operazioni non ricorrenti, come ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, dalle quali la società si attende ritorni economici, che però devono risultare da piani di vendita approvati formalmente dall'organo aziendale competente.

La novità, si diceva, è la situazione dopo l'apertura dei conti all' 1/1/2016, data dalla quale debuttano le nuove norme; in alcuni casi, infatti, il summenzionato decreto legislativo non prevede regole transitorie, come ad esempio fa per l'ammortamento dell'avviamento (prevedendo la possibilità di seguire il vecchio criterio per le attività in corso di ammortamento, o, per meglio dire, per le voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio).

Nel caso che ci occupa (spese di pubblicità), invece - e il problema sta tutto qui - le novità si applicano con riferimento anche ad attività e passività sorte in passato, sicché le imprese dovranno eliminare dalle attività dello stato patrimoniale le spese di pubblicità in corso di ammortamento.

Vediamo allora con quali modalità, e, soprattutto, con quali conseguenze.

L'idea dovrebbe essere quella di rifarsi al principio contabile Oic 29, dettato anche per il cambiamento di principi contabili, che prevede l'imputazione dell'effetto nella parte straordinaria del conto economico. Tuttavia, a ben vedere la soluzione non è quella corretta, posto che il principio contabile si riferisce al cambiamento di principi contabili deciso dall'impresa, ovvero su loro iniziativa. Nel caso in questione, invece, il cambiamento è la conseguenza di una norma di legge, che impone agli amministratori il cambiamento. D'altronde, poiché dai bilanci 2016, scomparirà dal conto economico la parte straordinaria, sarebbe iniquo oltre che fuorviante far impattare l'effetto del cambiamento nella parte ordinaria dello stesso.

Accantonata questa ipotesi, dunque, la soluzione che evita l'inquinamento del conto economico è quella di stornare tale posta registrandola direttamente in contropartita alle riserve del patrimonio netto.

Continua

L'ipotesi di insufficienza delle riserve, oltre a spostare il problema in una terza strada che tra un attimo illustreremo, pone un grave problema sia agli amministratori sia, e soprattutto, ai sindaci, posto che in questo caso ci si dovrebbe chiedere se il comportamento passato sia stato adottato in ossequio all'articolo 2426 n. 5).

In carenza di riserve sufficienti, dunque, l'unica strada percorribile è quella di chiedere ai soci di ricapitalizzare, o, extrema ratio, a valutare la possibilità di fruire della rivalutazione dei beni di impresa, riproposta dalla legge di stabilità 2016 (L. n. 208/15), ma ovviamente in tal senso occorrerà comportarsi già in sede di redazione del bilancio dell'esercizio al 31/12/2015.

C.T. Bilancio 2016



NUOVO



**Bilancio CEE 2016 situazione al 31/12/2015 -
licenza per 1 bilancio con nota integrativa in
XBRL e calcolo del RENDICONTO
FINANZIARIO**

Pegoli Maria Vittoria

PRESENTAZIONE ➡

IRAP e medici: un rapporto difficile

di Valeria Nicoletti

Principio consolidato è quello secondo cui l'Irap coinvolge una capacità produttiva «impersonale ed aggiuntiva» rispetto a quella propria del professionista, colpendo il reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa «esterna» intesa come un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc. ...), pertanto, è *“il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista...ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del suo lavoro personale”* (Corte di Cassazione, sentenza 10 maggio 2013, n. 11184).

Con riferimento all'attività medica è innegabile che essa sia, in primo luogo, finalizzata all'assistenza del malato ed alla tutela della salute, un diritto fondamentale inviolabile costituzionalmente garantito, che necessita di apparecchiature, anche sofisticate, per tale scopo, il che va al di là del lucro personale del medico⁽¹⁾.

La Giurisprudenza di Legittimità, non senza contrasti, con riferimento ai medici convenzionati con il Sistema Sanitario Nazionale ha a più riprese escluso l'applicabilità del tributo⁽²⁾, sottolineando che le caratteristiche dello studio medico, come previste dall'art. 22 dell'accordo collettivo nazionale, reso esecutivo dal D.P.R. 28 luglio 2000 n. 270, sono finalizzate al mantenimento del rapporto di convenzione e non possono integrare i presupposti impositivi dell'Irap⁽³⁾.

La questione risulta aperta soprattutto nei casi in cui il medico, anche in regime di convenzione, si avvalga in modo non occasionale di un dipendente, non isolati, infatti, sono i casi in cui c'è una segretaria o un infermiere all'interno dello studio.

Sul punto, la stessa Corte di Cassazione non ha un orientamento univoco, poiché accanto a sentenze in cui il rimborso viene escluso ogni qual volta vi è la presenza di un dipendente⁽⁴⁾ se ne trovano altre dove viene statuito che la presenza di una segretaria, o di un infermiere, non incide sull'autonoma organizzazione.⁽⁵⁾

Come è facile intuire tutto questo ha contribuito a creare divisioni all'interno della Giurisprudenza di merito dove decisioni favorevoli al contribuente si riscontrano ad esempio innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia o del Lazio controbilanciate da sentenze di segno opposto innanzi alla Commissione di II Grado di Bolzano o alla Commissione Tributaria Regionale della Basilicata.

Con l'Ordinanza del 27 marzo 2015 n. 6330 della Corte di Cassazione, la questione è stata rimessa al Primo Presidente affinché valuti l'opportunità di assegnare il ricorso alle Sezioni unite; si sottolinea che, qualche giorno prima, altra sezione della Corte di Cassazione, con diversa ordinanza⁽⁶⁾ aveva richiesto la devoluzione per il caso riguardante un avvocato dove si ripropongono le stesse problematiche interpretative che si riscontrano per i medici.

Continua

La questione è ben nota anche al Ministero dell'Economia⁽⁷⁾ che aveva auspicato un intervento deciso del Legislatore, tuttavia, lettera morta è rimasta anche la risoluzione 7-00838, presentata il 6 novembre 2015 in Commissione finanze alla Camera, dove era previsto l'impegno del Governo *"ad adottare iniziative normative volte alla sospensione dell'invio di nuove cartelle in attesa della pronuncia della Corte di cassazione riunita in Sezioni Unite e alla sospensione della riscossione degli importi indicati nelle cartelle di pagamento relative all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con riferimento all'attività dei medici di medicina generale convenzionati con il servizio sanitario nazionale (SSN), operanti presso gli ambulatori sanitari della ASL, che si avvalgono di collaboratori di studio"*.⁽⁸⁾

Insufficiente, e non risolutivo, infatti è stato l'intervento attuato con la Legge 28 dicembre 2015 n. 208 (Legge di stabilità 2016), che all'art. 1, comma 125 si limita ad aggiungere all'articolo 2 Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 - concernente il presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive – il comma 1-bis secondo cui *"Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione e' comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale"*.

Note

(1) Corte di Cassazione, sentenza 2013, n.13326, Corte di Cassazione, sentenza 2012, n. 13048.

(2) Corte di Cassazione, sez. Unite, sentenza 22 dicembre 2009, n.15847.

(3) Corte di Cassazione, ordinanza 28 aprile 2010, n. 10240; Corte di Cassazione, ordinanza 3 novembre 2011, n. 22770; Corte di Cassazione, sentenza 27 marzo 2012, n. 4934; Corte di Cassazione, sentenza 2014, n.11919.

(4) Corte di Cassazione, sentenza 2014, n. 7009, Corte di Cassazione, sentenza 2015, n. 13007, Corte di Cassazione, sentenza 2013 n. 4923.

(5) Corte di cassazione, sentenza 6 febbraio /2014 n. 3758, Corte di cassazione, sentenza 27 gennaio 2015 n. 1544, Corte di cassazione, sentenza 24 dicembre 2014 n. 27394, Corte di cassazione, sentenza 16 aprile 2014 n. 8921, Corte di cassazione, ordinanza 14 aprile 2014 n. 8700, Corte di cassazione, ordinanza 17 gennaio 2014, n. 958.

(6) Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 5040 del 13 marzo 2015.

(7) Si veda la risposta all'interrogazione parlamentare in Commissione finanze del 12 marzo 2015,5-05000, in <http://documenti.camera.it/leg17/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2015/03/12/leg.17.bol0405.data20150312.com06.pdf>

(8) In http://documenti.camera.it/leg17/resoconti/assemblea/html/sed0516/leg.17.sed0516.allegato_b.html



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.



La corretta rilevazione delle imposte d'esercizio

lollofa

solitamente in azienda procediamo alla chiusura del bilancio contabile dell'esercizio al 31/12/n per poi passare il tutto al professionista che si occupa della stesura della dichiarazione che viene presentata nell'anno n+1 ove veniamo a conoscenza dell'importo delle imposte relative all'esercizio n. Avendo dei crediti tributari di precedenti esercizi (es. Irap) una posizione debitoria nei limiti del credito sussistente porta alla compensazione verticale di imposta su imposta come da quadro IR modello irap. La rilevazione di questa compensazione di imposta nell'anno n+1 (ma relativa ad imposte scaturenti nell'anno n) quale rilevazione contabile produce nell'esercizio n+1?

danilo

Debito a credito

lollofa

Al 31/12/2013 ho in SP attivo "credito irap" 1000,00 consegnando il civilistico ante imposte al professionista prepara la dichiarazione irap 2014 (imposta 2013) ed esco a debito di 200,00. nel quadro IR lui già compensa verticalmente l'imposta, io la compensazione la devo rilevare sennò il mastro del credito irap non si allinea mai con la dichiarazione. Chiaramente debito a credito è la rilevazione della compensazione, il debito lo devo creare, la contropartita in conto economico cosa è visto che rileveremo un'imposta relativa all'esercizio 2013: una sopravvenienza passiva? un'imposta c/irap? entrambi costi indeducibili che però andranno ad incidere sul risultato esercizio del 2014. Mi sfugge proprio la dinamica temporale tra il bilancio contabile ante imposte che fornisco al professionista e il riallineare i mastri dei crediti delle imposte tramite scritture che a questo punto sono di rettifica.

enrico

Premesso che il bilancio civilistico ante imposte va completato con le imposte di competenza dell'esercizio chiuso al 31/12, pena l'incompletezza dello stesso. Per cui, il commercialista dovrebbe calcolare le imposte correnti, differite ed anticipate, passarle al vostro ufficio di contabilità che completerà il bilancio da sottoporre all'assemblea per l'approvazione, tanto premesso non è chiaro se il credito di 1.000 è stato assorbito per intero evidenziando un ulteriore debito di 200 oppure il debito di 200 in realtà è semplicemente la riduzione del credito iniziale che scende da 1.000 a 800. Qual è delle due ipotesi?

lollofa

Una semplice riduzione del credito esistente quindi da 1000 a 800? Si tratta di una S.a.s.

enrico

Tra le scritture di assestamento occorrerà inserire se si tratta di IRAP (indipendentemente dal tipo di società): D IRAP (componente negativo di reddito) 200,00A Erario c/IRAP da compensare (o Crediti per IRAP da compensare) 200,00

roberto72

A me piace vedere in contabilità, al 31/12/n sia il conto:erario c/acconti (ires/irap) sia il contodebito imposte (ires/irap) Nel bilancio CEE ovviamente le poste sono compensate, ma la situazione economico patrimoniale la preferisco completa. Poi al momento dell'approvazione del bilancio o del versamento in F24 (quindi nell'anno 31/12/n+1) si procede con le varie compensazioni.

continua a seguire la discussione sul
forum del Commercialista telematico

FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico



Anno 2016 ▼

Numero 2 ▼

Marzo 2016 ▼

Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno VII

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