

**Edizione di giovedì 21 novembre 2013**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

[Maggiorazioni di prezzo e riserve nelle opere ultrannuali](#)

di **Fabio Landuzzi**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Legge di Stabilità 2014: detrazioni per ristrutturazioni edilizie](#)

di **Adriana Padula**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Acconti di novembre con terreni più pesanti](#)

di **Luigi Scappini**

## **PATRIMONIO E TRUST**

[Non è nullo il Trust liquidatorio costituito quando l'impresa è già in fase di dissesto se comprende anche beni personali dei soci](#)

di **Luigi Ferrajoli**

## **ACCERTAMENTO**

[La dichiarazione "bianca" è validamente presentata](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Maggiorazioni di prezzo e riserve nelle opere ultrannuali***

di **Fabio Landuzzi**

L'articolo 93, comma 2, del Tuir, nel trattare della **valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale** dispone che le **maggiorazioni di prezzo** richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali vengano **computate**, finché non siano state definitivamente stabilite, **in misura non inferiore al 50%**. Non è raro riscontrare nella pratica delle società che lavorano su commessa delle **situazioni controverse** in cui **all'appaltatore viene contestata la tassazione**, seppure nei limiti del 50%, **di importi che pur tuttavia non hanno caratteristiche** in grado di **consentire la loro iscrizione in bilancio**.

Il **Principio contabile OIC 23**, tenuto conto della **incertezza** che spesso caratterizza le richieste di **maggiorazione di prezzo** che nella pratica sono spesso inizialmente molte elevate per poi diminuire sensibilmente in sede di accordo fra le parti, dispone che la **rilevazione in bilancio** del componente positivo avvenga **limitatamente agli importi** la cui **manifestazione e quantificazione è ragionevolmente certa**.

La [Norma di comportamento n. 157/2004 dell'Associazione Dottori Commercialisti](#) ha ritenuto che sono **rilevanti ai fini fiscali solo le maggiorazioni di prezzo richieste** dall'appaltatore in **applicazione di norme di legge o di disposizioni contrattuali**; sono invece **da escludere** dal computo le altre richieste di maggiorazione prezzo, come ad esempio le **istanze per il risarcimento di danni**, le somme domandate per il **prolungamento delle attività di cantiere** oltre i termini previsti, le **attività svolte in misura superiore** alle previsioni del contratto. Pertanto, fatta esclusione di quelle maggiorazioni di prezzo che hanno un riferimento normativo o contrattuale (le quali andranno computate almeno per il 50% del loro importo), le **altre richieste** concorrono alla formazione dei **ricavi di commessa solo quando si saranno verificate le condizioni prescritte per la loro imputazione nel bilancio**, nonché le condizioni generali di cui all'articolo 109 del Tuir (**certezza ed oggettiva determinazione**).

Nella prassi le maggiorazioni di prezzo fondate sulla legge o sul contratto sono indicate con il termine di "**riserve-reddito**", in quanto **al verificarsi dell'evento** previsto nella norma o nel contratto si innesca **il diritto al maggiore compenso** per l'appaltatore. Si indicano invece con il termine di "**riserve-procedimento**" quelle **richieste di un maggiore compenso** rivolte dall'appaltatore **senza avere un diretto riferimento normativo o contrattuale**; si tratta di **istanze unilaterali** ([Cassazione sent. n. 6084/2001](#) e [n. 13582/2001](#)) incerte sia nella loro sussistenza che nella loro determinazione quantitativa.

Di conseguenza, è lecito concludere che:

- **se la richiesta di maggiorazione prezzo** formulata dall'appaltatore **è accettata dal committente**, di essa l'appaltatore dovrà tenere conto per **l'intero importo**;
- **se la maggiorazione prezzo** richiesta dall'appaltatore **è basata sulla legge o sul contratto**, ed il committente si riserva di valutarne la sussistenza, di essa l'appaltatore debba tenere conto per **almeno il 50%**;
- **se la maggiorazione di prezzo** richiesta dall'appaltatore **non ha riferimenti né nella legge né nel contratto**, di essa **non si terrà conto** fino a che non sarà stata definita con certezza. E' legittimo ritenere che ciò valga **anche quando** questa riserva sia **iscritta nel registro di contabilità di cantiere** in quanto questo va tratto come atto solamente propedeutico all'esercizio del diritto di richiederne il pagamento al committente (CTP Milano, sent. 242/2002), senza che possa di per sé rappresentare un elemento sufficiente a rendere certa e liquidabile la richiesta dell'appaltatore.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Legge di Stabilità 2014: detrazioni per ristrutturazioni edilizie***

di **Adriana Padula**

E' alle porte la **proroga delle detrazioni fiscali per opere di ristrutturazione edilizia e acquisti di mobili e grandi elettrodomestici** destinati all'arredo delle unità oggetto di intervento. Il disegno di legge di Stabilità 2014, nella versione approvata dal Consiglio dei Ministri e approdata alla V Commissione Bilancio, prevede all'art. 6, comma 7, lett. c), il differimento del termine ultimo per la fruizione delle detrazioni fiscali in misura "potenziata", rispetto alla determinazione ordinaria del 36%, stabilita dall'art.16-*bis* del Tuir. Le nuove previsioni, in particolare, ammettono i soggetti Irpef alla detrazione dall'imposta lorda di una frazione delle spese documentate riferite a una delle attività individuate dall'art. 16-*bis* del Tuir, nelle seguenti misure:

- **50 per cento**, per le spese sostenute **dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2014**;
- **40 per cento**, per le spese sostenute **dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2015**.

Il volume dei costi cui commisurare le detrazioni, **non può superare l'ammontare di euro 96.000** per ciascuna unità immobiliare, tenendo conto, in caso di prosecuzione dei lavori, anche delle spese sostenute negli anni precedenti.

Il testo della Finanziaria, non sottopone a revisione i requisiti soggettivi ed oggettivi individuati dall'art. 16 del D.L.4 giugno 2013, n. 63, per l'accesso al beneficio. Di talché, potranno fruire delle detrazioni dall'imposta lorda i contribuenti assoggettati ad Irpef, residenti o non residenti nel territorio dello Stato, purché proprietari o nel possesso dell'immobile, sulla base di titolo idoneo. Quanto alla perimetrazione delle aree di intervento agevolabili, il rimando è alle specifiche contenute nell'art. 16-*bis*, comma 1 del Tuir.

Con disposizione analoga, il disegno di legge dispone una proroga della misura di recente introduzione riferite ai **soliti interventi antisismici attuati su costruzioni che insistono su zone sismiche ad alta pericolosità** (zone 1 e 2, censite dall'ordinanza del Consiglio dei Ministri n.3274 del 20 marzo 2003), se adibite ad abitazione principale o ad attività produttiva. A differenza della versione vigente del comma 1-*bis*, dell'art. 16, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, che stabilisce una misura fissa al 65% per la detrazione di tali spese, la bozza del documento di legge propone una rimodulazione dell'agevolazione, in base all'esercizio di sostenimento della spesa. In particolare, la detrazione d'imposta, ammessa entro un **massimale di spesa di euro 96.000 per unità immobiliare**, è stabilita nella misura del:

- **65 per cento**, per le spese sostenute **entro il 31 dicembre 2014**;
- **50 per cento** per le spese sostenute dal **1° gennaio al 31 dicembre 2015**.

E' parimenti prorogato al **31 dicembre 2014** il termine per la fruizione dell'**incentivo fiscale per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici** di classe energetica non inferiore a A+, ovvero A per i soli forni, qualora si tratti di apparecchiature per le quali è prevista l'etichettatura energetica. La detrazione spetta esclusivamente nei casi in cui tali beni siano destinati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. L'art. 6, comma 7, lett.c, del disegno di legge lascia inalterato l'oggetto dell'agevolazione e riconferma la misura della detrazione Irpef, pari al **50 per cento** delle spese sostenute dal **6 giugno 2013 al 31 dicembre 2014**, su un ammontare complessivo di costi non superiore ad **euro 10.000**. Tale detrazione, al pari delle precedenti, deve essere ripartita in **dieci quote annuali di pari importo**, a partire dall'esercizio in cui le spese sono sostenute.

Si rammenta che le detrazioni per interventi di recupero edilizio non sono cumulabili con l'agevolazione fiscale prevista per i medesimi interventi dalle disposizioni finalizzate al risparmio energetico.

Il sistema di detrazioni in commento, costituisce quindi una disciplina speciale di maggiore efficacia e intensità rispetto all'ordinaria detrazione per ristrutturazioni edilizie, fruibile a norma dall'art.16 del Tuir. Di conseguenza, le attività di recupero e rivalutazione del patrimonio immobiliare avviate in anni successivi al 2015, daranno diritto ad una detrazione dall'imposta per spese documentate del **36 per cento**, determinata su un tetto di spesa di **euro 48.000**.

E' pertanto del tutto condivisibile la proposta contenuta dal disegno di legge di Stabilità di proroga delle misure varate nel recente passato a sostegno del comparto edilizio e dell'industria del mobile. Si evidenzia, a margine di quanto detto, che il legislatore non ha comunque colto l'opportunità di estendere l'ambito applicativo degli interventi agevolati per adeguamento sismico, anche a zone diverse da quelle qualificate ad alta intensità di rischio sismico, e che, nonostante ricadano nella zona di pericolosità 3, hanno subito negli anni più recenti danni strutturali di notevole portata. Si auspica che il testo di legge, nel suo *iter* parlamentare recepisca tale deficienza, e ammetta alla fruizione dell'agevolazione anche territori attualmente esclusi dall'ambito soggettivo della norma.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Acconti di novembre con terreni più pesanti***

di **Luigi Scappini**

In vista degli **acconti** di fine **novembre**, per quanto riguarda i **redditi dominicale e agrario**, bisogna prendere in considerazione gli aumenti introdotti con l'art.1, comma 512 della Legge n. 228/2012 che, per il **triennio 2013-2015**, ha previsto la **rivalutazione dei redditi dominicali e agrari** nella misura del **15%**, aliquota da applicarsi sul valore risultante dalla rivalutazione introdotta con l'art.3, comma 50 della Legge n. 662/1996.

Il **reddito dominicale** è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno mediante l'esercizio delle attività agricole.

Non producono reddito dominicale: i terreni costituenti pertinenze di fabbricati urbani in quanto non censiti nel catasto edilizio, quelli dati in affitto per usi non agricoli in quanto producono un reddito diverso (art. 67, comma 1, lettera e) Tuir) e, per ovvi motivi, quelli produttivi di reddito di impresa (art. 55, comma 2, lettera c) Tuir).

Il **reddito agrario** è dato dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso. In caso di affitto per uso agricolo il reddito agrario spetta al soggetto che conduce il terreno.

Sia il reddito dominicale che agrario vengono **determinati** in misura **forfettaria** mediante applicazione di **tariffe d'estimo** per singola qualità e classe di terreno.

Si ha, di fatto un distacco dalla realtà economica, soprattutto per quanto attiene il reddito agrario.

Questo sistema "agevolato" di determinazione reddituale ha sempre trovato la propria ragione d'essere nei rischi, biologico, di mercato e soprattutto atmosferico, cui soggiace il comparto agricolo. Per legge è prevista la revisione delle tariffe d'estimo con una cadenza decennale. Nello specifico, la **revisione** è disposta con un **decreto ministeriale** e può essere effettuata **d'ufficio**, sentito il parere dei comuni interessati, o su richiesta degli stessi comuni, anche se in riferimento a singole zone censuarie e per singole qualità e classi di terreni.

Tralasciando gli intenti contenuti nella **delega fiscale** e restando ancorati alla realtà, le **attuali rendite** catastali di riferimento sono quelle di cui al **D.M. 7 febbraio 1984**. Ben più facile è

procedere alla rivalutazione, tant'è vero che essa avviene quasi con cadenza regolare se è vero che una prima volta è stata effettuata con l'art. 31, co. 1 della L. n. 724/1994, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1995 e una seconda con l'**art. 3, co. 50, L. n. 662/1996**.

Di fatto, come, in maniera pratica evidenziato dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n.12/E/2013](#) si dovranno applicare il **moltiplicatore di 2,07 per il reddito dominicale e di 1,955 per quello agrario**. I terreni agricoli e per quelli non coltivati, posseduti e condotti dagli **imprenditori agricoli professionali** e dai **coltivatori diretti** iscritti nella previdenza agricola, per effetto di quanto previsto all'art.1, comma 512 della Legge n.228/2012 "**subiscono**" una **rivalutazione ridotta nella misura del 5%, da cui discendono moltiplicatori pari rispettivamente a 1,89 e 1,785**.

Discorso a parte deve essere fatto per i terreni concessi in affitto alla **giovane imprenditoria giovanile** che ai sensi dell'art. 14, commi 3 e 4 L. n.441/1998 **non** risultano incisi dalle **rivalutazioni** di cui alla richiamata **L. n. 662/1996**. In tal caso si renderà applicabile la sola rivalutazione del 5%. Ricordiamo come l'agevolazione competa a condizione che il contratto di affitto abbia una durata non inferiore a cinque anni e che i giovani non abbiano ancora compiuto 40 anni e siano coltivatori diretti o l.a.p.

L'aliquota agevolata del **5%** si renderà applicabile anche per i terreni che sono posseduti da **persone fisiche** che risultino socie di **società di persone** con cui conducono i suddetti terreni. Tale concetto va, alla luce dell'analisi delle normative di riferimento, esteso anche alle **società agricole** di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004, società che come è noto sono state pesantemente incise dalla Legge n. 228/2012 in quanto non possono più optare per la determinazione del reddito secondo le regole di cui all'art. 32 Tuir.

Vi sono alcuni **casi** in cui il contribuente **non** dovrà procedere alla **rivalutazione** prevista e, specificatamente, nell'ipotesi in cui il **reddito dominicale non** sia stato **dichiarato** in sede di **Unico 2013**. Tale situazione si verifica quando i terreni sono stati coltivati direttamente dai proprietari che, di conseguenza hanno assolto anche l'Imu. In tal caso, come previsto dall'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011, non vi era obbligo di esposizione in dichiarazione del reddito dominicale (non invece per l'agrario che andava indicato). Parimenti non tenuti erano i proprietari che coltivano i terreni tramite una società semplice.

In altri termini, **non soggetti a rivalutazione per quanto attiene il reddito dominicale, sono i terreni che hanno scontato l'Imu nel 2012**.





## PATRIMONIO E TRUST

---

### ***Non è nullo il Trust liquidatorio costituito quando l'impresa è già in fase di dissesto se comprende anche beni personali dei soci***

di Luigi Ferrajoli

Con la recente **sentenza del 08/10/2013** il Tribunale di Cremona ha statuito che non può essere dichiarato **nullo** l'atto costitutivo di un **trust liquidatorio**, stipulato quando l'impresa era già in un avanzato **stato di crisi**, nel quale erano stati conferiti anche **beni personali** dei soci che sarebbero altrimenti risultati non aggredibili dai creditori sociali.

Nella fattispecie in esame, una società a responsabilità limitata in grave difficoltà finanziaria era stata **messa in liquidazione** e, contestualmente, era stato istituito un trust nel quale era confluito tutto il patrimonio societario, oltre che beni immobili personali di un socio, allo scopo dichiarato di **agevolare** la liquidazione in favore dei creditori.

A seguito dell'intervenuto **fallimento**, il Curatore ha agito in giudizio per far dichiarare la nullità del **trust** in quanto stipulato quando la società era già in stato di dissesto; in secondo luogo, ha denunciato la **simulazione** e, quindi, la non opponibilità dell'atto costitutivo al fallimento, poiché si sarebbe trattato di un cd. "**sham trust**", nel quale lo scopo dichiarato di agevolare la liquidazione del patrimonio sociale avrebbe mascherato l'intento di segregare il patrimonio a **danno** dei creditori e dilazionare eventuali istanze di fallimento.

Il Fallimento ha chiesto infine che il trust fosse ritenuto **valido** con riferimento ai beni personali conferiti dal socio, con nomina del Curatore fallimentare quale beneficiario, guardiano o trustee.

Il Tribunale di Cremona respinge la tesi attorea, secondo cui un trust liquidatorio costituito quando la società era già in stato di dissesto deve ritenersi nullo o **inefficace, ex articolo 13 Convenzione dell'Aja**, per contrasto con la **legge fallimentare**, norma di diritto pubblico.

Secondo i Giudici, infatti, la dichiarazione di **fallimento** non rappresenta più una conclusione necessaria in caso di mancato perfezionamento delle procedure concorsuali alternative, poiché il nostro ordinamento prevede **altri strumenti** di autonomia privata attraverso i quali il **debitore** possa gestire per via negoziale e **stragiudiziale** il rapporto con i creditori; la sentenza cita in particolare l'istituto della *cessio bonorum*, previsto dall'articolo 1977 Cod.Civ., rispetto al quale non sarebbe ipotizzabile invocare una nullità **originaria** per il caso che l'impresa si trovasse già in stato d'insolvenza all'epoca della conclusione del contratto de quo.

Altrettanto infondata è la tesi del **carattere simulatorio** del trust in questione: secondo il Tribunale di Cremona, la circostanza che nel trust siano stati conferiti anche beni personali di soci che, in forza della responsabilità limitata della srl, non potevano essere **aggrediti** dai creditori societari, renderebbe palese la **genuinità** del predetto trust, che risulta addirittura vantaggioso per i creditori, i quali vedono **incrementato** il patrimonio destinato alla propria soddisfazione.

Con riferimento alla tesi della nullità e/o inefficacia **sopravvenuta** del trust, i Giudici osservano che effettivamente il trust liquidatorio non può sopravvivere all'intervenuto fallimento, per evitare che si vengano a creare due procedure liquidatorie **concorrenti**, una privata e una pubblica, dove prevale la procedura **pubblica** in quanto, con la dichiarazione di fallimento, la gestione della crisi d'impresa viene assunta dal Tribunale, quindi lo scopo del trust diviene **impossibile**.

Secondo il Tribunale di Cremona quindi, se dopo la costituzione di un trust liquidatorio sopravviene il fallimento della società, si verifica un'**impossibilità di raggiungimento** dello scopo del trust stesso: dovrà quindi verificarsi di volta in volta cosa prevedano l'atto istitutivo del trust o la **legge** prescelta per la sua disciplina in ordine alla sorte dei **beni conferiti**, non risultando applicabili gli articoli 72 e 78 L.F., che si riferiscono ai soli rapporti di cui è titolare il fallito, di durata o non esauriti.

Nel caso in esame, l'atto istitutivo del trust, regolato dalla **legge di Jersey**, prevedeva quale ipotesi di **cessazione** del medesimo trust la dichiarazione da parte del trustee (o, in caso di sua inerzia, dell'Autorità Giudiziaria) di impossibilità di raggiungimento dello **scopo**; in tal caso, era previsto che il patrimonio residuo, una volta soddisfatti tutti i beneficiari, fosse distribuito tra i soci.

Il Tribunale di Cremona conclude disponendo che, non essendo stati i **beneficiari** integralmente soddisfatti, il patrimonio del trust sia attribuito alla procedura assorbente per la **liquidazione concorsuale**, previo ricorso all'Autorità Giudiziaria che, in sede di **volontaria giurisdizione** ex art. 43 della legge di Jersey (che prevede che la Corte adita possa adottare i provvedimenti ritenuti più opportuni), dovrà accertare l'impossibilità del **trust** di raggiungere lo scopo e disporre la devoluzione dei beni al Curatore.

## ACCERTAMENTO

---

### ***La dichiarazione "bianca" è validamente presentata***

di **Giovanni Valcarenghi**

E' ormai noto che la **dichiarazione dei redditi** si ritiene comunque **valida** anche se presentata oltre la scadenza canonica del 30 settembre, purché il **ritardo** non ecceda i 90 giorni. Per il 2013, la soglia è da individuarsi nella data del **30 dicembre**, poiché il giorno 29 (scadenza effettiva) cade di domenica.

Talvolta accade, però, che nemmeno entro quell'ulteriore termine si riesca a provvedere e, per conseguenza, si configura lo spettro della omissione, con il pesante carico sanzionatorio che consegue da tale violazione (dal 120 al 240% delle imposte dovute e non pagate). In queste sciagurate occasioni sorge la tentazione di trasmettere un **modello, magari privo di alcune informazioni** (in quanto non se ne è in possesso), con la speranza di riuscire ad integrarle successivamente, potendo sfruttare l'ulteriore istituto della dichiarazione integrativa accompagnata dalla riduzione delle sanzioni per ravvedimento operoso.

Ma che fare se, alla fatidica data dello scadere dei 90 giorni, non si possiede alcuna delle informazioni da indicare nel modello? Spesso si è ricorsi allo **stratagemma di inviare una dichiarazione contenente solo le informazioni anagrafiche** del contribuente, giusto per poter avere una ricevuta di presentazione e sperare di potersi rimettere in gioco con l'integrativa. In queste situazioni, tuttavia, si è dubitato della validità di un tale modello, esistendo un precedente sfavorevole della Cassazione ([sentenza 10759 del 10.05.2006](#)), sia pure riferito al precedente meccanismo di presentazione cartacea dei modelli (in particolare, dichiarazione del sostituto di imposta). In quella occasione, la Suprema Corte ebbe ad affermare che *"La presentazione ... di una dichiarazione compilata nel solo frontespizio, e per il resto priva di ogni contenuto e non sottoscritta, configura un'ipotesi di dichiarazione omessa"*.

Non sappiamo se tale orientamento sia ancora attuale, ma possiamo segnalare un diverso orientamento di merito emerso, in particolare, dalla pronuncia della [CTP di Brescia n. 71/05 del 12 agosto 2013](#). Nel caso specifico, si discuteva della **legittimità del comportamento del contribuente** che aveva trasmesso – dapprima – il modello "in bianco", vale a dire con i soli dati anagrafici, provvedendo poi alla sua integrazione, sostenendo che la dichiarazione a monte fosse validamente presentata.

L'Agenzia, dal canto suo, sosteneva la **tesi della omessa dichiarazione**, con conseguente impossibilità di integrazione; il tutto *anche al fine di scoraggiare sia comportamenti dilatori dei termini, sia condotte elusive o fraudolente*.

La CTP smonta drasticamente la **tesi delle Entrate**, qualificandola come **non convincente**, per il semplice fatto che non si rinviene, nell'ordinamento, una specifica censura per tale comportamento. Aggiungono poi i Giudici una considerazione di estremo buon senso, specialmente nell'era della telematica; *la dichiarazione ..., peraltro, deve essere considerata validamente presentata in quanto accettata e non rifiutata dal sistema informatico all'uopo predisposto dall'Agenzia stessa, pur non contenendo i dati contabili; facilmente la resistente (ndr: l'Agenzia) avrebbe potuto tutelarsi in tal senso, ed in via generale, con banali modifiche dell'applicativo finalizzate al non accoglimento di dichiarazioni non compilate in determinati "campi".*

Non manca poi una "frustata" all'immane vizio di volersi arrogare il diritto alla individuazione delle cose giuste e sbagliate; riscontra la commissione, infatti, che *il fine di scoraggiare comportamenti dilatori ed elusivi è rimesso alle sanzioni previste per ritardata presentazione.*

In conclusione, pur permanendo l'estrema delicatezza della situazione prospettata, val ben la pena di memorizzare questo precedente, da utilizzarsi nei casi assolutamente disperati e, aggiungiamo, sin tanto che l'Agenzia non volesse provvedere alla modifica degli applicativi Entratel.