

Edizione di sabato 25 gennaio 2014

PATRIMONIO E TRUST

[Donazioni estere a fiscalità incerta](#)

di **Ennio Vial**

CASI CONTROVERSI

[Reclamo fiscale con inammissibilità in stand by](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

CONTABILITÀ

[Trattamento contabile dell'indennità di cessazione del rapporto di agenzia](#)

di **Viviana Grippo**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[La deducibilità del TFM tra competenza e cassa](#)

di **Enrico Ferra**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Contributo di solidarietà fino al 2016](#)

di **Nicola Fasano**

PATRIMONIO E TRUST

Donazioni estere a fiscalità incerta

di **Ennio Vial**

Il regime fiscale di una **donazione effettuata all'estero** appare tutt'altro che pacifico e lineare. Va innanzitutto premesso come la disciplina relativa all'imposta di donazione debba essere attentamente valutata alla luce del criterio di **territorialità**.

Infatti, l'**art. 2 del D.lgs. 346/1990** delimita territorialmente la pretesa impositiva italiana in base alla **residenza del donante** alla data della stipula dell'atto di donazione. In sostanza, se il donante è residente in Italia, l'imposta sarà dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti ovunque situati mentre, se alla data della donazione il **donante non è residente** nello Stato, l'imposta è dovuta **limitatamente** ai **beni** e ai **diritti** ivi esistenti oggetto della donazione.

Di primo acchito, si potrebbe sostenere che se il donante è non residente e i beni si trovano all'estero, non sussistono profili impositivi in capo al **donatario** italiano.

Bisogna tuttavia prestare attenzione a due ulteriori norme che entrano in gioco. In primo luogo l'**art. 55 co. 1 del D.lgs. 346/1990** stabilisce che gli **atti di donazione** sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo Unico sull'imposta di registro, concernenti gli **atti da registrare in termine fisso**.

Prima delle modifiche normative introdotte dalla legge n. 342 del 2000, di cui diremo appresso, risultavano soggetti a registrazione *“gli atti indicati nella tariffa se formati per iscritto nel territorio dello Stato italiano (art. 2, primo comma, lett. a), del D.P.R. 131 del 1986) e quelli **formati all'estero** che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su **beni immobili o aziende** esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni (art. 2, primo comma, lett. d), del d.p.r. 131 del 1986)”*.

In sostanza, se il donante è non residente e l'**atto** è fatto **all'estero**, la registrazione e la conseguente tassazione in Italia riguardava solamente atti aventi ad oggetto **immobili ed aziende**. Tutte le altre donazioni sfuggivano a tassazione in Italia.

Sul punto si ricorda la storica introduzione del **comma 1-bis all'art. 55** ad opera dell'art. 69, co. 1, lett. n) L. n.342/2000 il quale, a far data dal 1° luglio 2000, prevede la **soggezione a registrazione** in termine fisso anche degli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette *“formati all'estero nei confronti di **beneficiari residenti** nello Stato. Dall'imposta sulle donazioni*

*determinata a norma del presente titolo si detraggono le **imposte pagate all'estero** in dipendenza della stessa donazione ed in relazione ai beni ivi esistenti, salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni."*

Purtroppo, la norma non brilla per chiarezza e lo [studio del Notariato n. 194/2009](#) recupera 4 profili interpretativi senza però slanciarsi in modo definitivo a favore di uno di essi.

Secondo la prima tesi, il comma 1 bis amplia il **presupposto impositivo** nel senso che se il **beneficiario** è **italiano** allora l'imposta scatta sempre.

In sostanza, l'imposta si applicherebbe a tutte le donazioni dirette e indirette:

1. risultanti da **atti** formati **sia in Italia** che **all'estero** ed indipendentemente dalla residenza del beneficiario nell'ipotesi di **donante residente** nel territorio dello Stato;
2. risultanti da **atti** formati **sia in Italia** che **all'estero**, in caso di donante non residente in Italia e **donatario residente** nel territorio dello Stato;
3. aventi ad oggetto **beni e/o diritti** esistenti nel territorio dello **Stato** nell'ipotesi di **donante e donatario** non residenti nel territorio dello Stato.

Per sfuggire alla tassazione bisogna che sia il donante che il donatario siano non residenti e che i beni non si trovino in Italia. Lo **studio del Notariato** si sbilancia prendendo le distanze in quanto l'ambito applicativo dell'imposta di donazione ne risulterebbe di fatto esteso in modo abnorme.

Secondo una diversa tesi, il **comma 1-bis sostituisce** il criterio della **residenza del donante** con quella del beneficiario ed **abroga** implicitamente le parti dell'art. 2 incompatibili. Il criterio oggettivo dell'esistenza dei beni o diritti del territorio dello Stato fissato dall'art. 2 si rivelerebbe quale **criterio sussidiario** e "potrebbe continuare ad operare, ove manchi la residenza in Italia del beneficiario".

In sostanza, mentre secondo il primo approccio il **criterio del beneficiario si somma** agli altri, secondo questo diverso orientamento il **criterio del beneficiario si sostituisce** a quello della residenza del donante.

Anche questa tesi viene però criticata in quanto la **territorialità** legata alla **residenza del beneficiario** non è puntualmente definita dalla norma e contrasta col criterio diffuso in molti Stati che si orientano verso la residenza del donante.

Secondo una terza tesi il comma 1-bis integra la previsione normativa dell'art. 2, individuando, per le donazioni stipulate all'estero, un'ulteriore condizione per la tassabilità costituita dalla **residenza del beneficiario**.

Alla luce di questi criteri, per le donazioni formate in Italia, resta fermo il criterio soggettivo della **residenza del donante** (oltre, ovviamente, al criterio oggettivo relativo ai beni siti in

Italia) mentre per le donazioni formate all'estero il criterio soggettivo è quello della **contemporanea residenza del donante e del donatario**.

Secondo una quarta tesi, il comma 1-bis non **amplia l'ambito territoriale di imponibilità** dell'imposta sulle donazioni, limitandosi ad estendere l'obbligo di registrazione degli atti di donazione formati all'estero.

La norma assolverebbe pertanto ad una **funzione meramente antielusiva** impedendo che sfuggano all'imposta le donazioni compiute volontariamente all'estero – qualora già non siano soggette a registrazione secondo le norme proprie di questa – se il beneficiario sia residente in Italia.

In questo modo non si alterano i tratti essenziali della tassazione fissati dall'art. 2. Pertanto, seguendo questo ultimo approccio, la **tassazione** opera **soltanto** se il **donante** risiede in **Italia**, oppure, in caso diverso, siano esistenti **beni** in **Italia**.

CASI CONTROVERSI

Reclamo fiscale con inammissibilità in stand by

di **Giovanni Valcarenghi**

E' noto che, all'interno della [legge di stabilità 2014](#), è stato posto rimedio ad una stortura delle norme relative all'**istituto del reclamo** o mediazione tributaria di cui **all'articolo 17-bis** del decreto 546/1992.

In particolare, la **mancata attivazione della procedura di reclamo** (ove obbligatoria) determinava la **assoluta inammissibilità del ricorso**, con il conseguente **consolidamento della pretesa** tributaria per mancato perseguimento delle procedure "obbligatorie" previste per legge. Di fatto, si incorre in un "infortunio" professionale di non poco conto, oltre a determinarsi un carico sanzionatorio pieno in capo al contribuente (con probabilità di possibile richiesta dei danni).

Tale impostazione è stata ritenuta **non conforme** con il **principio costituzionale di pieno diritto alla difesa** del contribuente, con la conseguenza che sono già state **sollevate** un paio di **questioni** di legittimità costituzionale da parte di almeno un paio di commissioni tributarie.

Le **censure** potevano, da subito, ritenersi **superate per il futuro**, stante che la legge di Stabilità 2014 **prevede**, ora, non più la sanzione della inammissibilità del ricorso per il caso della mancata attivazione della procedura di reclamo, bensì **unicamente la improcedibilità** del medesimo.

Tale conseguenza determina, laddove l'ente accertatore abbia rilevato nella propria tempestiva costituzione in giudizio la mancata attivazione del reclamo, esclusivamente **un rinvio all'inizio della procedura**, con obbligo di provvedere ad attivare la fase del confronto.

Quindi nulla appare perduto, se non forse un po' di tempo per porre in essere ciò che si sarebbe dovuto fare sin dal principio. Ma, la constatazione fondamentale è che il **diritto alla difesa**, nella **nuova impostazione**, rimane opportunamente **inalterato in capo al contribuente**. L'equilibrio della nuova impostazione si rinviene nel pieno contemperamento degli interessi in gioco: l'Amministrazione non dovrebbe avere emesso l'atto se non fosse convinta della sua fondatezza, così come il contribuente potrebbe altrettanto essere convinto della propria ragione, con la conseguenza di ritenere completamente inutile la fase del confronto preventivo al contenzioso. L'**intervento** dell'Agenzia **in seconda battuta**, peraltro, consente una piena opportunità di "rimedio" laddove si ritenga che il mancato avvio della fase del reclamo sia imputabile ad un mera dimenticanza. Nei fatti, potrebbe anche indicare una sorta di

apertura al dialogo, rispetto a quanto contestato.

Lo scenario così descritto appare talmente lineare e condivisibile che si fatica a comprendere il motivo per cui sia stata **assegnata alla modifica** in commento **una efficacia differita**; le nuove norme, infatti, interessano le impugnazioni degli atti notificati a decorrere dal 60° giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di Stabilità (01.01.2014).

Si pone allora la questione di comprendere **cosa accada a tutte le partiche in corso** (oltre a quelle notificate da qui ai primi giorni di marzo), ovviamente nel caso in cui non sia stato rispettato il corretto iter procedurale di impugnazione; per le medesime, infatti, **si applicherebbe la precedente disciplina**, vale a dire quella della cui legittimità dubita lo stesso Legislatore, posto che è intervenuto a modificarla radicalmente.

Ovviamente, per le medesime situazioni **potrà trovare applicazione il futuro pronunciamento** della Corte Costituzionale, cui è affidato il compito di pronunciarsi sulla legittimità della precedente impostazione.

Sarebbe allora stato **molto più semplice** statuire, forse, che la nuova impostazione trovasse **applicazione** a tutte le **controversie nuove ed in corso alla data del 1° gennaio 2014**, salvo confermare il precedente esito per le differenti ipotesi già consolidate a tale momento.

L'effetto poteva essere assimilato ad **una sorta di interpretazione autentica** della norma che, nel caso specifico, non poteva dirsi attuale, proprio per il fatto che nulla vi era da interpretare, se non riscontrare l'erroneità di fondo.

Solo in tal modo si riuscirebbe a porre tutte i contribuenti sul medesimo piano, slegando le conseguenze dal momento di notifica degli atti. Non resta, allora, che attivarsi al fine di **mantenere "vive" tali controversie**, sperando nella possibilità di un loro (legittima) riviviscenza.

CONTABILITÀ

Trattamento contabile dell'indennità di cessazione del rapporto di agenzia

di **Viviana Grippo**

L'Agenzia delle Entrate, con la [circolare n. 33/E/2013](#), uniformandosi di fatto alle interpretazioni della Cassazione, ha finalmente precisato che dal **1° gennaio 1993** l'**indennità suppletiva della clientela** pagata all'agente è **deducibile** per competenza e non più nell'esercizio di pagamento della medesima.

Come sappiamo, l'**art. 105** del **Tuir** consente la **deducibilità** degli **accantonamenti** ai fondi per le indennità di fine rapporto, comprese quelle per la cessazione del rapporto di agenzia, nei **limiti** delle **quote maturate** in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro.

Quanto alla indennità di cessazione del rapporto di agenzia l'**articolo 1751 cod. civ.**, prima di essere novellato, stabiliva l'**obbligo** di corresponsione all'agente dell'**indennità** di scioglimento del mandato e ne rinviava la **misura** al Ccn.

La contrattazione nazionale suddivide l'indennità di cessazione del rapporto di agenzia in 3 sottocategorie:

- indennità di risoluzione del rapporto;
- indennità di meritocrazia;
- **indennità suppletiva di clientela.**

In merito a tale ultima sottocategoria, l'accordo precisa che essa venga **erogata** soltanto **se** il **contratto** è stato **risolto** per **iniziativa** della casa **mandante per fatto non imputabile all'agente o al rappresentante.**

Nella realtà, quindi, dato che in costanza di rapporto non esisteva nessuna certezza in merito all'*an* e al *quantum* dell'indennità, i valori accantonati dall'azienda non potevano considerarsi deducibili ex art. 105 del Tuir in quanto questo dispone, come si è detto, la deduzione delle sole **quote maturate nell'esercizio**. La natura aleatoria dell'indennità portava quindi all'esclusione della sua "maturazione" nell'anno con conseguente deduzione dell'indennità alla conclusione del rapporto (momento del pagamento).

Fermo restando il principio stabilito dall'accordo nazionale in merito al diritto alla corresponsione, la **modifica** apportata all'articolo 1751 cod. civ. a decorrere dal **1° gennaio 1993 ha eliminato il richiamo all'accordo ai fini della determinazione della stessa.**

La **Cassazione** in più occasioni aveva affermato che, caduta la distinzione tra indennità di scioglimento del contratto, obbligatoria perché di origine codicistica, e indennità suppletiva di clientela, prevista dalla contrattazione collettiva e utilizzabile solo a determinate condizioni, non convincesse più *"...l'esclusione della deducibilità dell'accantonamento, fondata sul carattere aleatorio dell'indennità in parola"*, con conseguente possibile applicazione del dettato dell'art. 105 del Tuir.

In ossequio a tale indirizzo giurisprudenziale, l'Agenzia delle Entrate con la **circolare n. 33/E/2013** richiamata, ha chiarito che: *"l'articolo 105, comma 1, del TUIR consente la deduzione dal reddito d'impresa degli "accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente ... nei limiti delle quote maturate in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro..."*; il successivo comma 4 estende la possibilità di operare accantonamenti anche in relazione *"alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c), d) e f)"*, tra le quali rientra [lettera d)] anche la *"indennità per la cessazione del rapporto di agenzia"*, la cui disciplina civilistica si rinviene nell'art. 1751 del codice civile, il quale è stato oggetto di rilevanti modifiche introdotte a decorrere dal 1° gennaio 1993, ad opera dell'art. 4 del D.Lgs. 10 settembre 1991, n. 303".

Contabilmente si posso svolgere le seguenti **considerazioni**.

L'**accordo economico collettivo** degli agenti prevede che l'**indennità di cessazione** del rapporto di agenzia, come previsto dall'art. 1751 cod. civ., sia **costituita** dalle seguenti componenti:

1. **indennità di risoluzione** del rapporto, che spetta all'agente al momento della cessazione dello stesso ed è calcolata sulla base delle provvigioni maturate e liquidate con applicazione di apposite percentuali e limiti massimi. Le somme così determinate sono accantonate ogni anno in apposito fondo;
2. **indennità suppletiva di clientela**, da corrispondersi nel caso in cui il contratto si sciogla su iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente o rappresentante.

La scrittura contabile per l'**accantonamento** dell'indennità è la seguente:

Indennità di cessazione del rapporto di agenzia a Tfr Agenti 1.000,00

Nel momento in cui uno dei rapporti di agenzia venisse a **cessare**, l'azienda deve confrontare l'indennità liquidata all'agente con quella per lo stesso dedotta nei precedenti esercizi.

Possono verificarsi **due casi**:

1. l'indennità liquidata risulti **maggiore** di quella accantonata;

2. l'indennità liquidata risulti **minore** di quella accantonata.

Nel primo caso, la differenza con la maggiore indennità liquidata sarà dedotta dal reddito nell'esercizio in cui essa sarà versata con emersione di una **sopravvenienza passiva** per l'azienda:

Diversi a Debiti vs Agente Rossi M. 15.000,00

Tfr Agenti 12.000,00

Sopravvenienza passiva 3.000,00

Nel secondo caso invece la differenza genererà una **sopravvenienza attiva** da assoggettare a tassazione nell'esercizio del pagamento:

Tfr Agenti a Diversi 15.000,00

Debiti vs Agente Rossi M. 12.000,00

Sopravvenienze attive 3.000,00

REDDITO IMPRESA E IRAP

La deducibilità del TFM tra competenza e cassa

di **Enrico Ferra**

In relazione agli “*uffici di amministratore*” continua l'incertezza sulla rilevanza fiscale delle quote accantonate in bilancio dalla società “erogante” a titolo di **indennità di fine mandato (TFM)**, incertezza connessa, in buona sostanza, alla corretta interpretazione dell'**art. 105, comma 4, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi**.

L'articolo 105 del TUIR, che disciplina gli “*Accantonamenti di quiescenza e previdenza*” al comma 1 con espresso riferimento ai lavoratori dipendenti, richiamando il principio di **competenza economica**, dispone che gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del **personale dipendente** sono deducibili **nei limiti delle quote maturate nell'esercizio** in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi. Il comma 4 del medesimo art. 105 estende poi la deduzione del primo comma **anche agli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto “di cui”** all'art. 17, primo comma, lett. c), del Testo unico.

A parere dell'Agenzia delle Entrate, il “*di cui*” contenuto nell'art. 105, co. 4, non rappresenterebbe un mero rimando operato dal legislatore allo scopo di individuare semplicemente le “*altre*” indennità cui riconoscere lo stesso trattamento fiscale previsto per il TFR dei dipendenti, ma il rinvio *per relationem* richiamerebbe tutta la disciplina contenuta nell'art. 17, primo comma, lett. c), benché questa disponga in materia di **tassazione separata** in capo ai percettori (persone fisiche) delle indennità medesime. La conseguenza di non poco conto è che, “*ai sensi e per gli effetti*” del medesimo art. 17, **l'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto di mandato** sarebbe elemento fondamentale – al fine di evitare manovre di carattere elusivo – non solo per riconoscere all'amministratore il diritto a beneficiare della tassazione separata, ma anche ai fini della **deducibilità IRES del relativo accantonamento effettuato dalla società “erogante” secondo il principio di competenza economica**.

In altre parole, la lettura combinata delle due disposizioni da parte dell'Agenzia delle Entrate – cristallizzata nella [**risoluzione n.211/E del 22 maggio 2008**](#) – consentirebbe di riflettere le condizioni previste per la tassazione “agevolata” dell'amministratore anche all'interno dell'art. 105; di conseguenza, la deduzione dell'accantonamento a titolo di TFM da parte della società sarebbe ammessa:

- nell'anno di effettiva **erogazione dell'indennità**, in relazione ai **rapporti privi di data certa**;

- in base al principio di **competenza economica**, in presenza di un **atto avente data certa** anteriore all'inizio del mandato.

La posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate non è condivisibile prevalentemente per due ragioni.

In primo luogo, come sostenuto dall'**AIDC nella norma di comportamento n. 180 del 2011**, il **dato letterale** della disposizione in commento fa desumere che la volontà del Legislatore (vecchio art. 70 del D.P.R. n. 917/1986) fosse quella di equiparare il trattamento fiscale delle indennità di fine rapporto dei lavoratori dipendenti alle altre indennità "*di cui*" all'art. 17, senza tuttavia – per evidenti ragioni di economia espositiva – elencarle in maniera tassativa. In tal senso si è espresso inoltre il **CNDCEC** che, con il **Parere n. 1 del 9/1/2009**, ha rilevato come non possa attribuirsi natura antielusiva del criterio di cassa alla disposizione in commento, posto che all'atto della sua emanazione sia i compensi corrisposti agli amministratori sia gli accantonamenti a titolo di TFM erano deducibili in base al principio di competenza economica.

In secondo luogo, si osserva che la necessità di un atto con data certa anteriore all'inizio del rapporto trova la sua giustificazione, dal punto di vista del percettore (persona fisica), al fine di dimostrare che i redditi sono maturati in relazione ad **un'attività lavorativa pluriennale** e – in mancanza di specifiche disposizioni civilistiche in ordine all'*an* e al *quantum* dell'indennità – l'eventuale data certa consente di scongiurare un'imposizione progressiva "sproporzionata" e non rapportata all'effettiva capacità contributiva dell'amministratore. In quest'ottica, dunque, non si vede la ragione per cui il Legislatore fiscale avrebbe dovuto prevedere per la società (soggetta all'IRES in misura proporzionale) la deduzione "per cassa" in relazione alle indennità di fine mandato prive del requisito della data certa.

Infine, in riferimento ai possibili profili elusivi, appare alquanto approssimativo disconoscere la deduzione del TFM in base al principio di competenza esclusivamente in ragione della **mera possibilità** di "*porre in essere manovre elusive tese a modificare la misura dell'indennità durante il rapporto in funzione dell'entità del reddito prodotto con effetti sul carico fiscale derivante*". L'Ufficio dovrebbe, al contrario, "personalizzare" le eventuali manovre elusive con l'evidenziazione in concreto del **vantaggio fiscale indebito** di cui il contribuente si sarebbe giovato.

IMPOSTE SUL REDDITO

Contributo di solidarietà fino al 2016

di **Nicola Fasano**

Sui redditi superiori a 300.000 euro resta dovuta il contributo di solidarietà **fino al periodo di imposta 2016**. La Legge di stabilità 2014 (comma 590, L. 147/2013) infatti proroga il balzello, istituito dal D.L. 138/2011 e inizialmente previsto per il triennio 2011-2013.

La base imponibile del contributo è data dal **reddito complessivo lordo** eccedente la soglia dei 300.000 euro. Ai fini della verifica del superamento del limite di 300.000 euro è espressamente previsto che **rilevano pure i trattamenti pensionistici** soggetti al “nuovo” contributo di solidarietà previsto dalla stessa Legge di stabilità 2014 (comma 486, di cui si dirà in chiusura del presente intervento) per il periodo 2014-2016, fermo restando che su tali trattamenti il “vecchio” contributo di solidarietà in esame non è dovuto.

Come chiarito dalla [circolare 4/E/2012](#), per i redditi di lavoro dipendente (e taluni assimilati), tuttavia, si tiene conto degli **oneri deducibili trattenuti direttamente dal datore di lavoro** all'atto dell'effettuazione delle ritenute, fra cui si segnalano in particolare i contributi previdenziali.

Per quanto riguarda le modalità di versamento, il **contributo è pagato in unica soluzione** entro la scadenza per il pagamento del saldo Irpef e con le medesime modalità, ivi compresa la possibilità di rateizzazione. Nel caso dei lavoratori dipendenti e assimilati, peraltro, è **trattenuto in unica soluzione in sede di conguaglio dal sostituto di imposta** italiano e versato entro il 16 del mese successivo alla chiusura dello stesso (in genere dunque il 16 marzo dell'anno successivo a quello cui il contributo si riferisce) e va certificato nel CUD. In caso di **cessazione del rapporto di lavoro in corso d'anno invece il datore di lavoro non trattiene alcun importo**, indicando però nel CUD che il sostituto dovrà presentare la dichiarazione dei redditi. Ovviamente, in presenza di altri redditi, il dipendente sarà comunque tenuto a presentare la dichiarazione, versando il maggiore importo dovuto.

Il contributo di solidarietà, inoltre, è **deducibile dal reddito complessivo**, secondo il criterio di competenza (e non quello di cassa). Così, per esempio, il contributo relativo al 2013 che sarà pagato nel 2014, sarà deducibile dal reddito complessivo del periodo di imposta 2013. Di tale deduzione si tiene conto anche ai fini della liquidazione delle addizionali regionali e comunali.

Si deve ricordare, peraltro, che il **contributo è “slegato” dall'Irpef**, così per esempio non incide sull'Irpef lorda da cui è possibile detrarre i relativi oneri, nonché eventuali crediti di imposta

per le imposte pagate all'estero. Non rileva, inoltre, ai fini della determinazione dell'aliquota media da calcolare ai fini della tassazione separata.

Va osservato, infine, che sono **esclusi dal contributo di solidarietà** i redditi soggetti a tassazione separata, i redditi esenti, quelli soggetti a ritenuta a titolo di imposta e quelli assoggettati a imposte sostitutive.

Il contributo di solidarietà esaminato, come accennato, va coordinato e non confuso con il "nuovo" distinto contributo previsto sempre per il triennio 2014-2016, sui **trattamenti pensionistici obbligatori eccedenti determinati limiti in relazione al trattamento minimo I.N.P.S.** (pari, per il 2013, secondo quanto riportato nella circolare I.N.P.S. n. 149 del 28 dicembre 2012, ad euro 495,43 euro mensili per 13 mensilità, ossia 6.440,59 euro annui).

Il contributo è applicato secondo le seguenti aliquote:

- **6%** per parte eccedente l'importo annuo complessivamente **superiore a quattordici volte il trattamento minimo I.N.P.S. fino a all'importo lordo annuo di venti volte** il medesimo trattamento minimo;
- **12%** per la parte **eccedente l'importo lordo annuo di venti volte** il trattamento minimo I.N.P.S. (e fino all'importo lordo annuo di trenta volte il trattamento minimo);
- **18%** per la parte **eccedente l'importo lordo annuo di trenta volte** il trattamento minimo I.N.P.S..