

Edizione di sabato 24 maggio 2014

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Con la circolare 12/E l'Agenzia ritorna sull'ACE](#)

di Maurizio Tozzi

CONTABILITÀ

[Aspetti contabili degli incaricati alla vendita a domicilio](#)

di Viviana Grippo

CASI CONTROVERSI

[Tutto chiaro per le liquidazioni "semplicate"](#)

di Giovanni Valcarenghi

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Ok al prezzo valore anche se il saldo è differito](#)

di Nicola Fasano

AGEVOLAZIONI

[Giochi ancora aperti per la Tremonti ambientale](#)

di Luigi Scappini

REDDITO IMPRESA E IRAP

Con la circolare 12/E l'Agenzia ritorna sull'ACE

di Maurizio Tozzi

Con estrema calma rispetto all'entrata in vigore della norma è soprattutto alla scelta che nel progetto di legge si era voluto dare una certa "durezza" nella disciplina delle sanzioni.

Nel documento di prassi, seppur con una frase sibillina ed in riferimento ad una specifica casistica, quanto meno si è avuto il buon senso di asserire che se la correzione è pro-fisco, **non vi saranno sanzioni** attese le condizioni di obiettiva incertezza applicativa. Questo significa che coloro che eventualmente dovranno correggere mediante la dichiarazione integrativa Unico 2013, **non dovranno procedere al versamento delle sanzioni collegate al ravvedimento operoso**. Ed a prescindere che non sia dedicato tanto spazio a tale fondamentale assunto, si rammenta che è proprio in linea generale, ex **articolo 6, comma 2, del D. Lgs. 472/97**, che in tali situazioni di incertezza le sanzioni sono ritenute non applicabili.

Restando in tema, è opportuno altresì ricordare che in caso di rettifiche ACE a favore del contribuente, la dichiarazione integrativa a favore (almeno stando al parere del fisco) non può essere effettuata nel c.d. "termine lungo". Sembra pertanto inevitabile dover procedere mediante adeguate istanze di rimborso, che dovranno "passare" il vaglio dell'Ufficio competente e, in caso di silenzio-rifiuto, addirittura approdare in contenzioso (salvo, in forza degli importi magari non rilevanti, decidere di soppresso per evitare antieconomicità nel dispendio del tempo da impiegare; trattasi di una soluzione di "sopravvivenza", ma che rende la misura dell'ormai cronica mancanza di rispetto del contribuente).

I primi chiarimenti sono forniti in ambito soggettivo. La circolare n. 12 evidenzia come l'ACE sia fruibile anche dalle **società estere che hanno trasferito la propria residenza in Italia**: in particolare, **a partire dal periodo d'imposta in cui la società assume la qualifica di soggetto residente ai sensi dell'articolo 73 del TUIR**, sarà possibile fruire dell'agevolazione, applicando tutte le regole (comprese le disposizioni antielusive) e considerando tutti gli incrementi e decrementi di capitale proprio realizzati a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2011. Per i soggetti in procedura concorsuale, invece, il documento di prassi "premia" l'intento dell'agevolazione, sottolineando che la stessa **resta applicabile** in tutti i casi in cui l'amministrazione straordinaria risulti finalizzata al risanamento della società.

Sul fronte oggettivo, la prima importante puntualizzazione riguarda le società di comodo ed il relativo reddito minimo, che come chiarito in altre occasioni deve essere ridotto delle eventuali agevolazioni fiscali spettanti. Nel rispetto di tale falsariga, si afferma che le società risultanti di comodo, nell'ipotesi in cui registrino una variazione patrimoniale rilevante ai fini

dell'applicazione dell'agevolazione, **potranno ridurre il reddito minimo dichiarato per un importo pari al rendimento nozionale del capitale proprio.**

Anche la determinazione della base imponibile su cui calcolare l'ACE è interessata da diversi chiarimenti. È noto che per l'agevolazione vi sia l'esigenza di raggiungere alla durata del periodo d'imposta i conferimenti in denaro, mentre per quanto concerne la rilevanza degli utili, sia gli incrementi di base ACE, sia i relativi decrementi per distribuzione degli utili stessi, si computano a partire dall'inizio dal periodo d'imposta in cui si sono formati.

La circolare n. 12 rammenta in maniera puntuale, in particolare, che la distribuzione di riserve di utili assume rilievo quale riduzione del capitale proprio **a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui la stessa viene assunta** ed offre in merito un esplicativo esempio: soggetto con delibera di distribuzione della riserva straordinaria assunta il 22 dicembre 2012 ed operata materialmente con l'erogazione dei dividendi ai soci nel 2013. In tale situazione, il decremento del capitale proprio avrà effetto **sin dal 1° gennaio 2012** in quanto si tratta del periodo d'imposta in cui è stata assunta la delibera di distribuzione degli utili.

È poi fatta una precisazione importante circa la riportabilità illimitata delle eccedenze di rendimento nozionale, collegata all'uso obbligatorio dell'ACE fino a concorrenza del reddito complessivo netto del periodo d'imposta cui si riferisce: il fisco infatti sottolinea come **le quote di ACE non utilizzate non potranno essere riportate nei periodi d'imposta successivi.**

Altro punto delicato è il corretto calcolo dell'ACE nei periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare. L'amministrazione finanziaria evidenzia che gli aumenti di capitale deliberati dopo il 31 dicembre 2010 sono, nella sostanza, quei conferimenti le cui delibere sono assunte a far data dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011, ossia, a partire dal primo periodo d'imposta di applicazione dell'ACE. Anche in merito è fornito un esempio esplicito: nuova società costituita, in virtù di un conferimento in denaro, nell'ottobre 2010 il cui primo esercizio sociale si è prolungato fino al 31 dicembre 2011. In tal caso, il primo periodo di vita della società era *"in corso al 31 dicembre 2011"* e le norme in tema di ACE già producevano i propri effetti; per cui, il periodo che va da ottobre 2010 al 31 dicembre 2011 **rappresenta l'esercizio di prima applicazione dell'ACE.**

Ovviamente, la non coincidenza del periodo d'imposta con l'anno solare richiede la corretta determinazione del rendimento nozionale e la circolare n. 12 del 2014 offre **due formule** con cui procedere a seconda delle circostanze. In linea generale, per la corretta determinazione dell'agevolazione ACE è necessario effettuare il seguente calcolo: (INCREMENTO DI CAPITALE PROPRIO) x (GIORNI DI DURATA DEL PERIODO D'IMPOSTA/365).

Inoltre, per quanto attiene ai conferimenti in denaro e al relativo ragguaglio, lo stesso deve essere operato tenendo conto del lasso temporale intercorrente tra **la data del conferimento e la chiusura dell'esercizio** e tenendo, comunque, conto della durata complessiva dell'esercizio stesso. In sostanza, il risultato della precedente formula deve essere ulteriormente moltiplicato per il seguente rapporto: (giorni dal versamento al termine del periodo

d'imposta)/(giorni di durata effettiva del periodo d'imposta).

Altra puntualizzazione importante, seppur evidentemente tardiva, riguarda le casistiche in cui l'assemblea, con apposita delibera, abbia dato facoltà di aumentare il capitale al consiglio di Amministrazione ovvero, al consiglio di gestione, prima del 2011, con successive deliberazioni da parte di questi ultimi: **solo oggi** l'Agenzia afferma che in tali ipotesi l'agevolazione **sia spettante**, atteso che il processo deliberativo può dirsi compiuto solo nel momento in cui il consiglio di amministrazione ovvero il consiglio di gestione abbia deliberato le caratteristiche dell'aumento di capitale.

Gli ultimi chiarimenti riguardano le disposizioni antielusive e l'utilizzo dell'ACE sia nell'impresa familiare che nel consolidato.

Circa le disposizioni antielusive, il documento di prassi rammenta come il meccanismo di neutralizzazione dell'ACE agisce, di regola, sulle società che operano gli investimenti idonei a generare la moltiplicazione del beneficio. Allo stesso tempo, però, è possibile per detti soggetti dimostrare **l'assenza dell'effetto moltiplicativo**, mediante interpello disapplicativo. L'Agenzia richiama al riguardo l'esempio di un soggetto che ha realizzato un incremento di capitale proprio nel periodo d'imposta 2011 – generato unicamente dall'utile non distribuito conseguito nell'esercizio 2010 – e che ha trasferito ad una società del gruppo una somma di denaro mediante una delle operazioni oggetto delle disposizioni antielusive. In tal caso, se il contribuente non ha ricevuto alcun conferimento in denaro e alcun prestito da parte di un soggetto del gruppo di una somma che, prima di essere prestata a quest'ultimo, abbia aumentato il capitale proprio di un'impresa del gruppo mediante conferimento, non si genera alcun effetto elusivo. O ancora, le ulteriori ipotesi possono riguardare i **crediti di finanziamento**. Infatti, la circolare n. 12 evidenzia che potranno trovare accoglimento le istanze di disapplicazione, adeguatamente motivate e corredate da opportuna documentazione, che dimostrino come a seguito dell'incremento dei crediti da finanziamento il contribuente ricevente non abbia operato alcun conferimento dei crediti ad altro soggetto del gruppo ovvero alcun ulteriore finanziamento ad altri soggetti del gruppo (che abbiano a loro volta operato dei conferimenti).

Per le imprese familiari, l'Agenzia non solo afferma che il rendimento nozionale ACE **deve essere ripartito fra imprenditore e familiari in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito**, ma illustra anche la modalità di compilazione di Unico 2014, quadro RS, evidenziando in particolare che nel rigo RS37, il rendimento nozionale complessivo, riportato alla colonna 8, è suddiviso nella colonna 9 quale quota del rendimento nozionale ceduto ai familiari ed in colonna 11 quale importo di spettanza dell'imprenditore. Inoltre, nell'ipotesi in cui la quota di colonna 11 sia superiore al reddito imponibile attribuito all'imprenditore emergerà un'eccedenza riportabile dallo stesso nei periodi d'imposta successivi.

Infine è affrontata la fruizione dell'ACE da parte delle società ed enti che partecipano al consolidato nazionale. Come è noto, l'eventuale eccedenza di agevolazione ACE rispetto

all'importo determinato dalla singola società è trasferita alla *fiscal unit*, nei limiti di quanto trova capienza a livello di gruppo, ed è ammessa in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo fino a concorrenza dello stesso. Ciò posto, l'Agenzia afferma che l'eccedenza non trasferita, in quanto non trova capienza a livello di gruppo, risulterà riportabile nei periodi d'imposta successivi dalle singole società che compongono il consolidato fiscale, e **potrà essere trasferita nuovamente nei periodi d'imposta successivi** alla *fiscal unit*. Inoltre, l'attribuzione di dette eccedenze alla *fiscal unit* deve avvenire in via obbligatoria ed in misura pari alla capienza del reddito complessivo netto del gruppo, mentre le eccedenze non trasferite, nell'ipotesi in cui vi sia capienza a livello di gruppo, non potranno essere riportate nei periodi d'imposta successivi dalle società appartenenti al consolidato. Ciò al fine di equiparare la posizione del consolidato a quella di chi non esegue l'opzione, impedendo illegittimi risparmi fiscali.

CONTABILITÀ

Aspetti contabili degli incaricati alla vendita a domicilio

di Viviana Grippo

La vendita a domicilio è una **particolare forma di commercio** che si realizza mediante il lavoro di un incaricato alle vendite che normalmente agisce senza un vincolo di subordinazione e fuori dall'inquadramento degli agenti di commercio.

Il D.Lgs. 114/98 prescrive alcuni elementi soggettivi che devono essere verificati nella figura dell'incaricato, in particolare l'art. 19 prevede che l'azienda "mandante" debba fornire all'incaricato alle vendite un tesserino di riconoscimento, la perdita di esso, come dei requisiti previsti all'art. 5 del citato decreto^[1], preclude la vendita porta a porta.

L'incaricato non ha l'obbligo di iscrizione presso la **Camera di Commercio** competente, tuttavia se un soggetto incaricato la richiedesse il registro delle imprese provvederà ad iscriverlo in quanto l'attività da questi svolta ricade nell'attività commerciale e pertanto d'impresa.

Occupiamoci di fornire qualche informazione sulla gestione fiscale e previdenziale della figura prima di occuparci dell'aspetto contabile.

Aspetti fiscali

Ai sensi dell'art. 25-bis, comma 6, del D.P.R. 600/73, le provvigioni corrisposte agli incaricati alle vendite a domicilio sono gravate da una **ritenuta a titolo d'imposta** pari alla percentuale applicata per il primo scaglione Irpef (23%) sull'importo delle provvigioni ridotte del 22% a titolo di deduzione forfetaria. L'azienda committente in qualità di sostituto dovrà operare quindi una ritenuta al momento del pagamento delle provvigioni all'incaricato indipendentemente dalle modalità di svolgimento dell'attività da parte di quest'ultimo, sia essa abituale o occasionale. A fronte dell'applicazione di questa particolare metodologia di tassazione (ritenute applicate a titolo d'imposta), gli incaricati saranno liberati da ogni ulteriori adempimento contabile o dichiarativo.

Entro il 16 del mese successivo a quello del pagamento delle competenze dovute agli incaricati, l'azienda committente verserà le relative ritenute tramite il modello F24 utilizzando il codice tributo 1038 nella sezione erario. I compensi annuali corrisposti agli incaricati alle vendite a domicilio e le relative ritenute dovranno essere riepilogati con la consegna a ciascun percipiente della relativa certificazione come previsto dall'art. 4, comma 6-quater del D.P.R. n. 322/98 (entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui i compensi sono stati erogati).

L'azienda committente dovrà da ultimo comunicare all'amministrazione finanziaria, tramite la **dichiarazione 770 in qualità di sostituto d'imposta, le provvigioni corrisposte agli incaricati, la base imponibile per il calcolo delle ritenute e le ritenute operate.** Dovrà inoltre indicare nel quadro ST della stessa dichiarazione i dati attinenti i versamenti delle ritenute eseguiti tramite il modello F24.

Pertanto tutti gli obblighi tributari per i redditi prodotti dagli incaricati alle vendite a domicilio si esauriscono con l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta applicata dall'azienda committente.

I soggetti che svolgono l'attività di venditori a domicilio non sono soggetti al versamento dell'**Irap** per mancanza di base imponibile.

La disciplina **Iva** per l'attività svolta dagli incaricati alle vendite dirette a domicilio, come per le imposte dirette, è condizionata in maniera determinante dalla modalità di svolgimento della stessa attività. Infatti se l'attività viene svolta occasionalmente e in modo non professionale per l'incaricato non esiste alcun obbligo ai fini Iva, sia in termini di fatturazione che di registrazione. Al contrario se l'attività viene intrapresa in modo abituale, l'incaricato sarà obbligato a soggiacere a tutta la disciplina Iva.

Con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 18/2006 l'amministrazione finanziaria ha offerto un indicatore per individuare fino a quando un'attività di venditore a domicilio possa essere considerata occasionale o abituale. L'Agenzia nella risoluzione ha fatto un espresso richiamo al comma 4 dell'art. 3 della L. 173/05 specificando che nel caso in cui l'attività sia esercitata senza vincolo di subordinazione ed in assenza di un contratto di agenzia, debba essere assoggettata ad Iva solamente una volta verificatesi le condizioni previste nella L. 173/05, ravvisando una sostanziale rilevanza fiscale a tale disposizione nonostante nella citata legge siano preponderanti i profili civilistici.

La risoluzione precisa che un soggetto incaricato alle vendite a domicilio se in un determinato anno supera la soglia di euro 5.000,00 di provvigioni nette (5.000,00 euro di importo imponibile netto una volta dedotta la quota forfetaria del 22%, pari a euro 6.410,00 di fatturato), svolge **un'attività di tipo abituale**, e pertanto sarà obbligato a richiedere l'attribuzione della partita Iva e dovrà provvedere a tutti gli adempimenti conseguenti.

In altri termini fino a quando i soggetti in questione rimangono sotto il limite di 5.000,00 euro di provvigioni nette annuali possono considerarsi occasionali, con il superamento di detto limite invece ricadranno nell'ambito di applicazione della disciplina Iva (D.P.R. n. 633/72).

Contribuzione

Ai fini previdenziali gli incaricati alle vendite a domicilio sono obbligati all'iscrizione presso la gestione separata Inps quando il reddito prodotto dall'attività supera i 5.000,00 euro netti (cioè al netto della deduzione forfetaria del 22%) ovvero euro 6.410,26. L'importo dei

contributi dovuto dagli incaricati sarà determinato in funzione delle caratteristiche soggettive dello stesso:

Soggetti non iscritti ad altra forma di previdenza obbligatoria o soggetti non pensionati	27%
Soggetti iscritti ad altra forma di previdenza obbligatoria o titolari di pensione (diretta o di reversibilità)	22%

La **contribuzione è ripartita tra committente (azienda) e percipiente** (incaricato), rispettivamente nella misura di 2/3 ed 1/3. Il versamento dovrà essere eseguito integralmente dall'azienda committente in qualità di sostituto entro il 16 del mese successivo a quello del pagamento delle provvigioni corrispondenti. Per il versamento dovrà essere utilizzato il modello F24 con i codici tributo CXX o C10 a seconda se il soggetto percipiente sia già coperto dal'altra forma previdenziale o meno.

Rilevazioni contabili

Occupiamoci ora delle rilevazioni contabili.

Supponiamo che l'azienda riceva **fattura dal suo incaricato alle vendite, operante con carattere di abitualità**, per euro 7.000,00, la rilevazione contabile sarà la seguente:

Diversi	a	Debiti v/incaricati alle vendite a domicilio (sp)		8.540,00
Provvigioni a incaricati (ce)			7.000,00	
Iva a credito (sp)			<u>1.540,00</u>	

Al saldo della fattura si dovrà tener conto della ritenuta Irpef del 23% su 78% e della quota di 1/3 a carico del percipiente quale contributo Inps:

Debiti v/incaricati alle vendite a domicilio (sp)	a	Diversi		8.540,00
	a	Ritenute Irpef su provvigioni (sp)	1.255,80	
	a	Inps c/contributi su provvigioni (sp)	491,40	
	a	Banca c/c (sp)	<u>6.792,80</u>	

Si rilevano quindi i 2/3 dei contributi Inps a carico dell'azienda:

Contributi Inps a carico (ce)	a	Inps c/contributi su provvigioni (sp)	982,80
-------------------------------	---	---------------------------------------	--------

Quando si rileva il versamento delle ritenute Irpef e contributi Inps a carico della ditta in:

Diversi	a	Banca c/c (sp)		2.730,00
Ritenute irpef su provvigioni (sp)			1.255,80	
Inps c/contributi su provvigioni (sp)			<u>1.474,20</u>	

Supponiamo invece che l'azienda riceva **per prestazioni occasionali** un incaricato alle vendite

Provvigioni a incaricati (ce)	a	Debiti v/incaricati alle vendite a domicilio (sp)	4.000,00
-------------------------------	---	---	----------

Al momento del saldo della fattura si rileverà la ritenuta Irpef come segue:

Debiti v/incaricati alle vendite a domicilio (sp)	a	Diversi		4.000,00
	a	Ritenute Irpef su provvigioni (sp)	717,60	
	a	Banca c/c (sp)	3.282,40	

Al 16 del mese successivo si verseranno le ritenute trattenute:

Ritenute Irpef su provvigioni (sp)	a	Banca c/c (sp)	717,60
------------------------------------	---	----------------	--------

Dato che l'incaricato alle vendite non svolge l'attività in modo abituale **non ci sarà contribuzione previdenziale**.

[\[1\]](#) Cui si rimanda per maggiori approfondimenti

CASI CONTROVERSI

Tutto chiaro per le liquidazioni “semplificate”

di **Giovanni Valcarenghi**

Nel [caso controverso del 21 dicembre 2013](#) ci eravamo occupati della **ritrosia** di alcuni Conservatori dei Registri Imprese ad **accogliere** pratiche di **messa in liquidazione** della società **e nomina dei liquidatori non supportate da un atto pubblico**; ci veniva infatti riferito che, sovente, tali pratiche venivano “congelate” con conseguenze di non poco conto sia sul versante della vita societaria, sia dal punto di vista professionale, posto che il cliente difficilmente comprendeva che talune questioni non sono di facile soluzione (e, aggiungiamo, pensava di essersi affidato ad un professionista poco capace).

La **questione ha trovato soluzione lo scorso 19 maggio** con l’emanazione della [nota 94215 del Ministero dello Sviluppo Economico](#) che, rispondendo ad una istanza del Registro Imprese di Lecce, risolve la questione in modo positivo. Non solo il risultato è favorevole, ma ciò che ci piace e ci conforta è che il medesimo **viene avvalorato con la esplicita citazione della dottrina** che si è occupata della vicenda (Studio del Consiglio Nazionale del Notariato numero 186/2011, circolare IRDCEC n. 11/2011, Massima del Consiglio del Notariato del Triveneto numero J.A.4). Significa, dunque, che **applicando un ragionamento rigoroso** e puntuale si possono (e noi diciamo anche si devono) **superare alcune posizioni inutilmente sterili** della Pubblica amministrazione.

Il tema, come noto, è **l’onere gravante sull’organo amministrativo** della società di procedere **all’accertamento delle cause di scioglimento** di s.r.l. ex art. 2484, c. 1, nn. 1-5, c.c. e alla **contestuale nomina dei liquidatori** secondo modalità semplificate, cioè senza ricorso alla funzione notarile. Si pensi, ad esempio, al caso della riduzione “patologica” del capitale sociale al di sotto del minimo legale in assenza della volontà dei soci di provvedere alla copertura della perdita.

Il cuore del documento conferma che è *da considerarsi legittima la delibera assembleare mediante la quale sono nominati i liquidatori di una società a responsabilità limitata, senza l’ausilio di un notaio, in tutti i casi di scioglimento previsti dall’art. 2484 c.c. che non rappresentino un’espressione della volontà dei soci tesa a modificare l’atto costitutivo societario*. Ed ancora, ... si potrebbe concludere propendendo per la **non obbligatorietà di verbalizzazione** notarile estensibile anche alle **delibere di nomina dei liquidatori**, nelle quali siano **inserite precisazioni e particolarizzazioni** circa i **poteri** agli stessi attribuiti, rispetto a quanto ordinariamente stabilito dalle norme civilistiche.

Diversamente, **si rende necessario l'intervento notarile:**

- se la nomina dei liquidatori interviene successivamente e si propone di **modificare le attribuzioni ed i poteri spettanti ai liquidatori come risultanti dallo statuto;**
- laddove l'assemblea dei soci deliberi **la messa in liquidazione volontaria** della società, ai sensi dell'art. 2484, primo comma, n. 6), c.c.. Infatti, in tali ipotesi non ricorrono cause di scioglimento "legali", o "automatiche", tali da generare ex lege lo scioglimento e messa in liquidazione della società.

Il **Registro delle Imprese**, pertanto, sarà chiamato a **svolgere esclusivamente i seguenti controlli:**

- **verifica della corrispondenza tipologica**, dell'atto presentato per l'iscrizione, alla previsione di legge, **senza entrare nel merito** dello stesso ma solo verificando che, come sopra evidenziato, evidenti illogicità presenti nell'atto medesimo impediscono di ricondurlo alla previsione di legge (nel documento si svolgono precisazioni in merito al ricorrere della situazione di impossibilità di conseguimento dell'oggetto sociale);
- **verifica della sottoscrizione** dell'atto stesso da parte di tutti i soggetti obbligati;
- **concorso delle altre condizioni richieste dalla legge** per l'iscrizione, ovverosia, ad esempio, che siano stati eseguiti tutti i passaggi endosocietari previsti dalla legge come indispensabile presupposto della dichiarazione con cui viene accertata la causa di scioglimento.

Ci sembra, allora, che dalla lettura del documento allegato **si possa finalmente dichiarare chiusa la vicenda**, con il via libera a procedure di liquidazione (non tutte, ma molte) senza il sostentimento dei costi della verbalizzazione notarile (non indifferenti, se si considera che si debbono spendere circa 700 euro di soli diritti ed imposte).

IMU E TRIBUTI LOCALI

Ok al prezzo valore anche se il saldo è differito

di Nicola Fasano

La [risoluzione 53/E/2014](#) del 20 maggio scorso ci dà l'occasione di riepilogare gli elementi essenziali della **disciplina del prezzo-valore** introdotta dal **D.L. 223/2006**.

Il documento di prassi è intervenuto a chiarire in particolare l'aspetto relativo all'**applicabilità del criterio del prezzo-valore ai fini dell'imposta di registro e delle ipocatastali** nel caso in cui il **saldo** del prezzo sia **versato dall'acquirente in un momento successivo rispetto a quello del rogito**. Anche in questo caso, pertanto, la base imponibile ai fini del pagamento dell'imposta di registro è data dal **valore catastale** dell'immobile e non dal prezzo che comunque deve essere indicato in atto.

I dubbi nascevano dal fatto che ai sensi dell'articolo 35, comma 22, del D.L. n. 223/2006 le parti hanno l'obbligo di rendere, all'atto della cessione dell'immobile, apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà **recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo**.

In mancanza di detta dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria può sottoporre ad **accertamento di valore**, ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986, l'immobile oggetto del trasferimento, considerando in pratica quale base imponibile il prezzo pattuito e non il valore catastale.

L'Agenzia delle entrate correttamente osserva che la **tracciabilità**, nel senso di indicazione analitica delle modalità di pagamento, **non può essere pretesa**, evidentemente, in relazione a **pagamenti** che saranno effettuati **successivamente** rispetto all'atto di cessione immobiliare.

Benché, infatti, la norma esiga tale indicazione proprio nel momento della cessione, **manca la possibilità** per le parti contraenti di fornire, in detto momento, **gli estremi di tutti i pagamenti** che compongono il corrispettivo complessivamente pattuito (in quanto si verificheranno solo in data successiva alla firma dell'atto di cessione).

Pertanto, in relazione ai pagamenti rinviati ad un momento successivo rispetto al perfezionamento degli atti di cessione di diritti immobiliari, l'obbligo di indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo può essere assolto fornendo in atto gli **elementi utili alla identificazione, in termini di tempi, importi ed eventuali modalità di versamento**, di quanto dovuto a saldo. Resta ferma, ovviamente, la facoltà dell'Amministrazione Finanziaria,

nell'ambito dei poteri di controllo, di procedere comunque a **verificare la coerenza** tra le corrispondenti movimentazioni finanziarie, una volta manifestatesi, e i patti conclusi tra acquirente e venditore.

In tali casi, secondo quanto evidenziato dal documento di prassi, l'indicazione nell'atto degli elementi relativi ai pagamenti futuri **esclude** che possa essere irrogata la **sanzione amministrativa** (da 500 a 10.000 euro) prevista in caso di omessa o incompleta dichiarazione in atto delle modalità di pagamento (applicabile anche nelle transazioni soggette a IVA) e, nell'ambito dell'imposta di registro, la correlata **sanzione impropria**, ossia l'assoggettamento dell'atto alla procedura di accertamento di maggior valore ex articolo 52, primo comma, del TUR, con sostanziale disapplicazione del regime del 'prezzo-valore'.

Sgombrato il campo dagli equivoci, dunque, in caso di pagamenti dilazionati dopo il rogito, al fine di evitare contestazioni da parte degli Uffici, in ogni caso, la prudenza suggerisce di **fare in modo di rispettare i tempi e le modalità di pagamento** indicate in atto per il saldo del prezzo. Anche se è di tutta evidenza che la norma, ai fini dell'applicabilità del prezzo valore, richieda l'indicazione delle **modalità di pagamento** per assicurare al Fisco la verifica circa la **tracciabilità** e l'origine dei pagamenti. Si dovrebbe pertanto essere **al riparo da contestazioni** degli uffici anche nei casi, non infrequent, in cui ci sia un **ritardo** rispetto ai tempi di pagamento (legato per esempio a sopravvenute difficoltà finanziarie dell'acquirente o al ritardo nella consegna dell'immobile da parte del venditore) indicati in atto. Soprattutto quando il ritardo sia "ragionevole" e non dipenda dalla volontà delle parti. Ciò, anche in considerazione del fatto che **l'Ufficio ha sempre la facoltà**, in sede di accertamento, di **chiedere copia della documentazione comprovante il pagamento** e verificare pertanto la tracciabilità dei pagamenti.

Altro adempimento da non trascurare, infine, è quello, introdotto dalla Finanziaria 2007, di inserire nel rogito i **dati dell'eventuale intermediario immobiliare** che ha favorito la transazione, nonché le relative modalità di pagamento, in quanto anche l'assenza di tali indicazioni porta all'inapplicabilità del prezzo valore.

AGEVOLAZIONI

Giochi ancora aperti per la Tremonti ambientale

di Luigi Scappini

L'articolo 6, commi 13-19 della Legge n. 388/00, abrogato a mezzo del DL n. 83/2012, prevedeva un'agevolazione fiscale, subito ribattezzata "**Tremonti ambientale**", per tutte le Pmi che mettevano in atto **investimenti ambientali**, tra i quali potevano considerarsi anche gli impianti fotovoltaici destinati a ridurre il consumo di energia convenzionale da parte delle imprese.

Tuttavia, la previsione di **incumulabilità** di contributi statali con la cd. **tariffa incentivante**, prevista nei vari Conti energia, in passato ne rendeva dubbia la possibilità di fruizione. A porre fine all'incertezza è intervenuto l'articolo 19 del cd. **V conto energia** prevedendone la **cumulabilità**, pur nei limiti previsti dall'articolo 9, comma 1 del D.M. 19 febbraio 2007 (Il conto energia). Di fatto, per effetto dell'ammissione di cumulabilità della Tremonti ambientale con la tariffa incentivante, il Legislatore aveva effettuato una sorta di *fictio iuris* in quanto l'agevolazione di cui all'articolo 6 della L. n. 388/00, non rappresentava un contributo erogato alle imprese, bensì una detassazione.

Di recente la DRE del Veneto, con **risposta protocollo n.907-12363/2014** è intervenuta sul tema, affermando come:

1. il mancato invio nei termini della comunicazione, peraltro mai disciplinata nelle sue materiali modalità, relativa agli investimenti al MiSe, prevista all'articolo 6, comma 17, non comporta la decadenza;
2. la mancata decadenza è desumibile dalle indicazioni fornite con la Risoluzione n.132/E/2010 in tema di Tremonti ter e che
3. la mancata indicazione della deduzione entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non inibisce la possibilità di avvalersi di tale deduzione presentando una dichiarazione integrativa ex articolo 2, comma 8-bis del d.P.R. n.322/98 ovvero provvedendo alla correzione dei dati contabili secondo le modalità previste nella circolare n. 31/E/2013.

Con la circolare n. 31/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito le modalità con le quali, ai fini fiscali, i contribuenti possono correggere gli errori commessi in sede di applicazione del principio di competenza ex articolo 109 del Tuir.

Mal si comprende il richiamo fatto da parte dell'Agenzia delle Entrate alla circolare n. 31/E in

quanto, in tal caso, il documento di prassi afferma il principio secondo cui, in caso di annualità oggetto di errore non più emendabile con la dichiarazione integrativa a favore, al contribuente deve essere comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza all'elemento di costo non dedotto, *“poiché, come affermato dalla circolare, lo stesso, nell'anno di competenza ed eventualmente in quelli successivi, ha determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito”*.

Per avvalersi di tale facoltà, il contribuente deve **ricostruire** tutte le **annualità** d'imposta interessate dall'errore, come avete fatto, risalendo fino all'ultima annualità d'imposta dichiarata.

La ricostruzione comporta la **riliiquidazione** delle **imposte** dei singoli esercizi **fino all'annualità emendabile** (anche essa oggetto di rideterminazione). **Solo per questa** ultima annualità il contribuente presenterà una **dichiarazione integrativa** in cui quindi finiranno le risultanze delle liquidazioni rielaborate.

Ma, nel nostro caso, non si è in presenza di un costo non dedotto, bensì di una **variazione in diminuzione non** inserita in dichiarazione.

A tal fine, **unica strada** percorribile pare essere quella della **dichiarazione integrativa** prevista dall'articolo 2, comma 8-bis d.P.R. n.322/98, **tuttavia**, tale norma prevede, quale **termine ultimo** utile di presentazione, quello di presentazione della dichiarazione relativa al **periodo di imposta successivo**.

L'Agenzia delle Entrate, con la richiamata risoluzione n. 132/E/2010 ha affermato come tale termine sia perentorio, offrendo, tra l'altro, quale via alternativa per il recupero di quanto indebitamente versato, nel caso in cui il termine sia scaduto, la presentazione di un'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il cui termine utile ultimo spira con i 48 mesi decorrenti dal termine per il pagamento del saldo di imposta.

Fin qui *nulla questio*, quel che sorprende è che nel caso oggetto di interpello, l'investimento ambientale era stato effettuato nel 2010, con la conseguenza che l'agevolazione doveva essere fruita in Unico 2011.

Ne deriva che, nel caso di specie, la DRE del Veneto apre a un'interpretazione “estensiva” del termine, considerando non perentorio, bensì ordinatorio.

Sul punto, tra l'altro, si segnala come Assonime, con la circolare n.18/2012, abbia invocato l'intervento delle Sezioni Unite per il ricomponimento della discrasia sussistente.

Sul unto, infatti, con sentenza n.5399/2012 è stato affermato che il termine deve considerarsi come perentorio al solo fine del successivo utilizzo in compensazione del credito nascente, mentre la successiva sentenza n.6218/2012 lo considera tale in senso assoluto.

In conclusione, si ritiene che la **strada sicura** sia quella dell'**istanza di rimborso** di cui all'articolo 38 del d.P.R. n. 602/1973 a cui nel caso di silenzio-rifiuto seguirà l'innesto del contenzioso.