

## Edizione di sabato 12 luglio 2014

### DICHIARAZIONI

[Per gli ex minimi regole particolari per la compilazione degli studi di settore](#)

di Luca Mambrin

### IVA

[Effetti delle note di credito sul plafond Iva](#)

di Marco Peirolo

### LAVORO E PREVIDENZA

[Bonus Irpef: l'Agenzia delle Entrate spiega il recupero mediante compensazione](#)

di Luca Vannoni

### CONTABILITÀ

[La rilevazione degli interessi impliciti](#)

di Viviana Grippo

### CASI CONTROVERSI

[Prospetto società di comodo](#)

di Giovanni Valcarenghi

## DICHIARAZIONI

---

### **Per gli ex minimi regole particolari per la compilazione degli studi di settore**

di Luca Mambrin

Particolare attenzione nella compilazione dello **studio di settore** deve essere prestata dai soggetti che sono **fuoriusciti negli anni scorsi dal regime dei minimi** o dal **regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile**.

Già nella **parte generale** delle istruzioni relative ai **quadri F e G** viene riportata un'avvertenza riguardante la specifica modalità di compilazione dei modelli da parte dei contribuenti ex “minimi”.

In particolare tali avvertenze devono essere prese considerazione, per **la compilazione del quadro F**, dai soggetti esercenti attività d'impresa, che **nei periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 e/o in quelli precedenti tale annualità**, si sono avvalsi **del regime dei contribuenti “minimi”**, previsto dalla legge 244/2007, articolo 1 commi da 96 a 117 i quali dovranno fare attenzione a fornire alcuni dati contabili, senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlati al citato regime.

Come precisato infatti anche nella [\*\*C.M. 20/E/2014\*\*](#) nei confronti dei soggetti esercenti attività d'impresa, ai sensi dell'art.5 del D.M. 11 febbraio 2008, **non** possono essere utilizzati **i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore per l'azione di accertamento nell'anno in cui cessa di avere applicazione il regime dei “minimi”** (ovvero coloro che hanno applicato il regime agevolato nel 2012 e ne sono fuoriusciti nel 2013); pertanto in sede di presentazione del modello studi per il periodo d'imposta 2013, **non è necessario provvedere alla rielaborazione dei dati contabili** in relazione al periodo d'imposta in cui cessa di avere applicazione il regime dei “minimi”.

Per la compilazione del **quadro G** invece, le particolari regole di compilazione dovranno essere prese in considerazione **sia** dai soggetti che **nei periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 e/o in quelli precedenti tale annualità**, si sono avvalsi **del regime dei contribuenti “minimi”**, sia da coloro che si sono avvalsi del **regime di vantaggio nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2012**. Questo perché per i lavoratori autonomi non vi è una disposizione analoga a quella prevista per le imprese, che consenta a tali soggetti di non essere sottoposti all'attività di accertamento da studi di settore nell'anno di cessazione

del regime dei "minimi".

Le particolari modalità di indicazione dei dati contabili nei quadri F e G degli studi di settore possono **determinare divergenze** rispetto ai dati che vengono indicati nei quadri contabili del modello Unico; tali categorie di soggetti **dovranno prestare particolare attenzione nella compilazione di alcuni righi** al fine di evitare che **i controlli telematici** previsti al momento dell'invio delle dichiarazioni **possano segnalare anomalie di non coincidenza dei dati**.

In particolare, al fine di permettere al software GERICO la corretta stima dei ricavi e compensi, i soggetti interessati devono:

- **nel caso di compilazione del quadro F** (per i soggetti esercenti attività d'impresa) **barrare la casella in corrispondenza del rigo F40** *"Applicazione del regime dei "minimi" nel periodo d'imposta 2011 e/o in quelli precedenti tale annualità"*;
- **nel caso di compilazione del quadro G** (per i soggetti esercenti arti e professioni) **barrare la casella in corrispondenza al rigo G23** *"Applicazione del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità o del regime dei "minimi" in uno o più periodi d'imposta precedenti"* .

Quindi, **ad esempio**, dovranno essere individuate **le quote di ammortamento** relative a **beni strumentali** all'attività d'impresa e di lavoro autonomo di valore superiore ad euro 516,46 **acquistate nei periodi d'imposta in cui il contribuente si è avvalso del regime dei minimi**, e **dedotte interamente nell'esercizio di sostenimento della spesa**.

Ai fini della corretta compilazione dello studio di settore tali valori, determinati sulla base dei criteri ordinariamente previsti dal T.U.I.R., **dovranno essere indicati nei quadri F o G**; si pensi ad esempio ad un **imprenditore** che ha acquistato nel corso del **2011, ultimo anno nel quale ha applicato il regime dei minimi**, un bene strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa sostenendo una spesa pari ad euro 10.000 + IVA. Il contribuente, **nella determinazione del reddito d'impresa ha già dedotto interamente il costo** sulla base delle regole previste per il regime agevolato, ma dovrà, nel 2013, compilare alcuni specifici righi del quadro F anche con riferimento al bene in questione, **il cui costo non sarà tuttavia indicato nei quadri contabili del modello Unico** (quadro RG o quadro RF). In particolare ipotizzando un'aliquota di ammortamento pari al **20%** dovrà indicare nel **rigo F20 l'importo di euro 2.000** pari alla **quota di ammortamento relativa al bene strumentale di competenza dell'anno**, e nel **rigo F29 l'importo di euro 10.000, pari al valore del bene**.

Tale situazione avrà quindi determinato una differenza di valori tra i dati indicati nel quadro F del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e quelli indicati nel quadro RF o RG del modello Unico con la conseguente necessità, ai fini di evitare anomalie nel controllo telematico per l'invio della dichiarazione **di barrare la predetta casella di cui al rigo F40**.



## IVA

---

### ***Effetti delle note di credito sul plafond Iva***

di Marco Peirolo

Il plafond, inteso come limite monetario entro il quale gli esportatori abituali possono acquistare e importare beni e servizi senza applicazione dell'IVA, può prestarsi a **condotte abusive**.

La [\*\*circolare dell'Agenzia delle Entrate 13 dicembre 2007, n. 67\*\*](#), nell'esaminare i riflessi sull'operato dell'Amministrazione finanziaria dei principi sanciti dalla Corte di giustizia nella sentenza Halifax (causa C-255/02 del 21 febbraio 2006), ha individuato – a titolo meramente esemplificativo – alcune **possibili fattispecie di abuso**.

È il caso della **fatturazione anticipata**, ove non supportata da **valide ragioni economiche**. A ben vedere, questa ipotesi può coinvolgere anche l'esportatore abituale, se tale status è stato acquisito a fronte di una fattura emessa, **in via anticipata e senza alcun motivo plausibile**, rispetto ad una cessione avente per oggetto beni da inviare all'estero secondo una tempistica non ancora nota.

L'esigenza di contrastare le condotte illecite degli operatori intenzionati ad avvalersi in modo fraudolento del plafond è stata avvertita anche dall'Agenzia delle Dogane, la quale – nella circolare n. 8 del 27 febbraio 2003 – ha chiarito gli **effetti delle note di variazione sul plafond** a disposizione dell'esportatore abituale per evitare di pagare l'imposta. Per restare all'esempio precedente, si è inteso porre rimedio al comportamento di chi, una volta acquisita la qualifica di esportatore abituale a fronte di una fatturazione anticipata priva di valide ragioni economiche, provveda a rettificare l'operazione posta in essere.

Con specifico riguardo alle **note di credito**, la circolare precisa che:

- la nota di credito, emessa o non emessa **nello stesso anno** di effettuazione dell'operazione oggetto di rettifica, riduce il plafond maturato nello stesso anno;
- la nota di credito, emessa o non emessa **in un anno successivo** a quello di effettuazione dell'operazione oggetto di rettifica, riduce il plafond maturato nell'anno di effettuazione dell'operazione principale.

È opportuno rammentare che già la C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.10.3) aveva precisato che le variazioni in diminuzione, **anche se non operate**, riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond. È dato, infatti, osservare che le note di credito sono

**facoltative**, nel senso che la variazione diminutiva – che può essere effettuata nelle sole ipotesi contemplate dall'art. 26, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972 – è un **diritto del cedente/prestatore**.

In buona sostanza, la nota di credito, che sia emessa agli effetti dell'IVA, oppure con valenza solo contabile e patrimoniale, **riduce in ogni caso e ab origine il plafond**, determinando un più che probabile **splafonamento**.

Occorre allora chiedersi se questo effetto sia legittimo, in specie dopo le modifiche introdotte dall'art. 2, comma 2, della L. n. 28/1997.

Dal 1998, il plafond è costituito non più dalle operazioni **"fatte"**, nel senso indicato dalla C.M. 19 dicembre 1984, n. 73/400122 e dalla C.M. n. 13-VII-15-464/1993, ma da quelle **registerate** ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, con riferimento al momento di emissione della fattura ovvero a quello di consegna o spedizione per le fatture differite.

Come indicato dalla C.M. 10 giugno 1998, n. 145/E (§ 7), l'adozione del criterio della registrazione, in luogo di quello dell'effettuazione, contribuisce a **semplificare gli adempimenti** dei contribuenti in quanto, a differenza di quanto avveniva nel passato, il plafond disponibile coincide con le risultanze contabili e con i dati evidenziati in sede di dichiarazione IVA annuale.

Sotto questo profilo, la soluzione fornita dall'Agenzia delle Dogane si fonda su un **presupposto normativo non più attuale**, siccome la costituzione del plafond non è legata all'effettuazione delle operazioni e, quindi, la competenza della causa diminutiva del plafond non può essere individuata in riferimento al momento di effettuazione dell'operazione oggetto di rettifica.

La citata C.M. n. 145/E/1998 (§ 7) ha, inoltre, precisato che il beneficio del plafond presuppone *"che, nell'ipotesi di esportazione, sia comunque necessario comprovare, con idonea documentazione (cfr. circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997), l'effettiva uscita del bene dal territorio doganale della Comunità. Ed infatti, in mancanza di tale prova, gli importi delle cennate operazioni riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond, con il conseguente obbligo di regolarizzare gli eventuali acquisti e/o importazioni effettuati senza pagamento dell'imposta con utilizzo del plafond"*.

Sotto questo ulteriore profilo, mette conto evidenziare che il riferimento alla registrazione non supera il **principio di effettività delle operazioni** che concorrono a formare il plafond. È quindi possibile ritenere che le note di credito non riducono ex tunc il plafond laddove le operazioni oggetto di rettifica siano effettive e di ciò il contribuente sia in grado di fornirne dimostrazione (Cass., 2 luglio 2014, n. 15059).

## LAVORO E PREVIDENZA

### **Bonus Irpef: l'Agenzia delle Entrate spiega il recupero mediante compensazione**

di Luca Vannoni

*Aggiunto dell'acronimo in legge del DL 66/2014 (18/07/2014) sul l'Agenzia delle Entrate da fornito al contribuente, mediante sostituto della compensazione.*

L'Agenzia delle Entrate, dopo la conversione in legge del DL 66/2014, fornisce, **con la circolare 22 dell'11 luglio 2014**, importanti chiarimenti per la corretta gestione del bonus IRPEF 2014, pari a 640 euro.

Nulla è cambiato in riferimento ai soggetti beneficiari e ai soggetti tenuti al riconoscimento del credito: il bonus IRPEF riguarda i titolari di redditi di lavoro dipendente (art. 49 TUIR), esclusi i percettori dei redditi derivanti da pensione, e di redditi assimilati (art. 50 TUIR), e viene riconosciuto, in via automatica, dai sostituti d'imposta.

La parte più importante del chiarimento riguarda sicuramente **le modalità con cui recuperare il credito erogato**: in particolare il documento di prassi chiarisce che **alla compensazione non si applicano né il limite massimo compensabile (700.000 euro – DL 35/2013) né il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali e accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro**.

L'erogazione del bonus, continua la circolare in commento, è slegato dalla verifica della capienza di ritenute e contributi per la compensazione: l'eventuale credito non utilizzato in compensazione potrà essere utilizzato nei successivi versamenti con F24.

Nel caso in cui, in un medesimo mese, vi **sia la concessione del credito verso alcuni lavoratori e il recupero dello stesso verso altri, in compensazione dovrà essere portato l'importo netto risultante dalla differenza tra credito erogato e quello recuperato**. Se dal raffronto risulta che l'importo del credito recuperato ai lavoratori è superiore a quello erogato, il sostituto d'imposta dovrà versare l'importo netto a debito entro gli ordinari termini di versamento delle ritenute d'acconto. In questo caso dovrà essere utilizzato il codice tributo 1655 per il versamento dell'importo a debito.

**Sono comunque fatti salvi i comportamenti dei sostituti d'imposta che prima del 24 giugno 2014, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, abbiano recuperato il credito erogato ai lavoratori mediante compensazione utilizzando il modello di pagamento**

F24.

La circolare 22 si chiude con dettagliate istruzioni relative all'indicazione dell'anno e del mese di erogazione del bonus, ai fini della compilazione dell'F24.

Ricordiamo che il **bonus IRPEF viene attribuito dai sostituti d'imposta**, così come definiti dagli artt.23 e 29 D.P.R. n.600/73: **nel caso di lavoratori domestici, non essendo il datore di lavoro un sostituto d'imposta, il contribuente potrà richiedere il credito in fase di dichiarazione dei redditi**. Essendo riferito a tutto il 2014, con riferimento al periodo di lavoro, i rapporti di lavoro e le collaborazioni coordinate e continuative terminate prima di maggio 2014 potranno recuperare il bonus, nella parte che gli compete in proporzione ai periodi di lavoro, in sede di dichiarazione dei redditi. Il credito spetta anche ai lavoratori deceduti, per il periodo di lavoro nel 2014, e sarà calcolato nella dichiarazione dei redditi del lavoratore deceduto presentata da uno degli eredi. Opportunamente l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la circolare 9/2014, che *“nel caso in cui il lavoratore sia deceduto dopo l'inizio dell'erogazione del credito da parte sostituto d'imposta, la parte di credito eventualmente maturata nel periodo di paga in cui è avvenuto il decesso, e materialmente percepita dagli eredi, continua a mantenere la sua qualificazione fiscale e, quindi, non costituisce reddito per gli stessi”*.

I sostituti d'imposta, dopo aver verificato la “capienza” dell'imposta lorda sui redditi da lavoro e assimilati rispetto alle detrazioni per lavoro, **devono calcolare l'importo del credito spettante in relazione al reddito complessivo (presunto) e, tenendo conto che il credito va rapportato al periodo di lavoro nell'anno, devono determinare l'importo da erogare in ciascun periodo di paga**.

Se il periodo di lavoro nell'anno 2014 è inferiore a 365 giorni, l'importo del credito spettante, come precedentemente determinato, deve essere parametrato al numero dei giorni di lavoro dell'anno, calcolati tenendo conto delle regole ordinariamente applicabili delle detrazioni previste dall'art. 13 del TUIR. **La ripartizione del credito spettante tra i periodi di paga potrà avvenire tenendo conto del numero di giorni lavorati in ciascun periodo di paga: è comunque possibile utilizzare anche altri criteri, purché oggettivi e costanti**, ferma restando la ripartizione dell'intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dei lavoratori subordinati e i compensi, in caso di lavoratori a progetto e amministratori, dell'anno 2014.

Ad esempio, in caso di rapporti di lavoro che si protraggono per tutto il 2014, l'importo del credito di 640 euro su base annua potrà essere erogato per un importo pari a 80 euro al mese per ciascuno degli 8 mesi che vanno da maggio a dicembre 2014.

La circolare 9/2014 dell'Agenzia delle Entrate non consente, viceversa, di *“dividere l'importo del credito di 640 euro su base annua per le 12 mensilità, ed erogare euro 53,33 per ciascuno degli 8 mesi che vanno da maggio a dicembre 2014 (totale euro 426,67), erogando solo a conguaglio la differenza (euro 213, 33)”*.

**L'automaticità del bonus fa sì che non sia necessaria alcuna comunicazione formale da parte**

**del dipendente o del collaboratore.**

Questi ultimi, tuttavia, sono tenuti a comunicare altri redditi al sostituto, riferiti a precedenti rapporti di lavoro/collaborazioni svoltisi nel 2014, o a rapporti contestuali a quello in essere (così da non duplicare il bonus), in particolare se fanno venir meno i presupposti per il bonus, ad esempio in caso di superamento del limite di 26.000 euro per il reddito complessivo, ovvero per definire quanto bonus è già stato erogato.

## CONTABILITÀ

### ***La rilevazione degli interessi impliciti***

di **Viviana Grippo**

**Oltre al credito** (art. 19, comma 1, Oic 15) si affrontato, rispettivamente, dal documento

L'assunto di partenza è il seguente: se un credito (leggasi anche debito), derivante da una normale transazione commerciale, ha una scadenza di pagamento insolitamente lunga rispetto a quella definita usuale, è probabile che nel credito medesimo, e quindi nel ricavo che lo ha originato, sia compresa una componente di natura finanziaria, che esprime un interesse attivo non esplicitato.

L'Oic 15 recita: *“I crediti che si originano dallo scambio di merci, prodotti e servizi sono valori numerari e costituiscono la contropartita dei relativi ricavi. Essi rappresentano conti di disponibilità di denaro a termine. La disponibilità di denaro a termine comporta un immobilizzo finanziario; pertanto, le condizioni di pagamento hanno un effetto diretto sull'ammontare dei ricavi che originano il credito. Se i termini di pagamento sono lunghi, il mantenimento di condizioni finanziarie fisiologiche comporta la necessità di ottenere un corrispettivo, ossia un interesse, per il periodo di indisponibilità del numerario.”*

Come capire però se il rapporto commerciale che intratteniamo rientra in una fattispecie che nasconde interessi impliciti?

Indici della possibile esistenza di interessi impliciti sono i seguenti:

- il credito ha una scadenza posteriore alla chiusura dell'esercizio successivo a quello di riferimento;
- non è espresso un interesse attivo, ovvero questo è irragionevolmente basso;
- il valore del credito è significativamente più elevato di quello che si sarebbe generato a fronte del prezzo che sarebbe stato praticato se il pagamento fosse intervenuto a breve, ovvero con normali condizioni di dilazione.

In assenza delle condizioni appena elencate non si deve procedere allo scorporo dell'interesse implicito, nel caso in cui, invece, esse si realizzassero si dovrà procedere come segue.

Gli interessi attivi impliciti, derivanti da crediti, devono essere rilevati in diminuzione del ricavo che ha originato il credito cui è connesso l'interesse stesso. Si tratta in sostanza di dare la corretta rappresentazione in bilancio dei valori che concorrono a formare il valore della

produzione, diminuendo il ricavo e trasferendone la quota nell'area finanziaria, mediante attualizzazione del credito.

Supponiamo che in un ricavo pari a 55.000 euro si ritenga essere compresi interessi attivi impliciti per euro 2.000, occorrerà fare le seguenti scritture contabili.

Si registra la fattura emessa al cliente:

Crediti vs clienti a Diversi 67.100

a Ricavi 55.000

a Iva a debito 12.100

Si effettua quindi lo scorporo, dai ricavi, degli interessi impliciti:

Ricavi a Interessi attivi 2.000

E' chiaro che, una volta rilevati, occorrerà capire anche a quale esercizio tali interessi fanno riferimento (tenendo conto della data prevista per l'incasso del credito), ovvero se sia necessario riscontarli perché di competenza di più esercizi, in tal caso (e supponendo che il ricavo da rinviare al futuro sia pari a 500) la scrittura contabile da fare sarà la seguente:

Interessi attivi a Risconti Passivi 500

L'OIC 15 stabilisce, inoltre, anche quando non si deve procedere alla rilevazione dell'interesse implicito, in particolare ciò accade:

– se l'incasso dei crediti è previsto entro l'esercizio successivo;

– se si tratta di acconti;

– se il tasso d'interesse è basso in quanto:

- sono state prestate garanzie da terzi;
- vi sono specifiche norme di legge;
- l'interesse attivo non è tassabile per il percepiente;

– se l'ammontare rappresenta garanzia o cauzione per l'altra parte.

Analoga procedura si applica con riferimento ai debiti qualora essi derivino da una normale transazione commerciale con scadenza a medio – lungo termine, e non sia presente un interesse esplicito, ovvero questo sia irragionevolmente basso, e si ritiene, confrontando l'importo del debito con il prezzo normalmente praticato per transazioni con scadenza a breve,

che parte di detto debito sia qualificabile come componente finanziaria.

In questo caso, supponendo che gli importi dei debiti e interessi siano pari all'esempio precedente, avremo le seguenti scritture contabili:

Registrazione della fattura del fornitore:

Diversi a Debiti vs fornitori 67.100

Costo 55.000

Iva a credito 17.100

Si procede allo scorporo dell'interesse:

Interessi passivi a Costo 2.000

Si procede al risconto del costo non di competenza dell'esercizio:

Risconti attivi a Interessi passivi 500

Quindi, gli interessi attivi, una volta esplicitati, di fatto si trasferiscono dall'area A – valore della produzione – all'area C – finanziaria – del conto economico, per la precisione alla voce C 16. Gli interessi passivi, anch'essi una volta esplicitati, invece, si trasferiscono dall'area B – costi della produzione – all'area C – finanziaria – del conto economico, per la precisione alla voce C 17.

Dal punto di vista fiscale, sappiamo che, dopo le modifiche all'art. 96 del TUIR gli interessi passivi sono deducibili in ciascun periodo fino a concorrenza degli interessi attivi.

L'eccedenza è deducibile nel limite del risultato operativo lordo della gestione caratteristica.

In relazione agli interessi impliciti occorre rilevare che:

- quelli attivi, una volta esplicitati, sono considerati a tutti gli effetti al pari degli altri interessi attivi, e quindi rilevano per determinare il *quantum* di interessi attivi complessivi fino a concorrenza dei quali gli interessi passivi si rendono deducibili;
- quelli passivi, una volta esplicitati, sono invece irrilevanti (almeno così si desume dalla norma) e quindi non soffrono di eventuali limitazioni in termini di deducibilità.

## CASI CONTROVERSI

### **Prospetto società di comodo**

di **Giovanni Valcarenghi**

**Si avvia alla lo sforzo compilativo delle dichiarazioni** dei redditi del periodo di imposta 2013 e, per conseguenza, rimangono sulla scrivania dei professionisti le che si sono accantonate ... in attesa della decisiva ispirazione. Al riguardo, ci sono giunte diverse di difficoltà legate alla , in relazione al quale vogliamo occuparci della , in attuazione delle disposizioni del DL 185/2008.

Sono emerse, in particolare, due questioni specifiche:

1. la prima riguarda i **beni che furono riscattati da leasing e poi rivalutati**;
2. la seconda attiene gli **immobili a destinazione abitativa** rivalutati.

In merito alla prima questione, l'interrogativo è molto semplice: poiché nel regime delle società di comodo si è sempre affermato, nei documenti di prassi, che **il bene in leasing** (anche dopo il riscatto) **rileva sempre per il costo originariamente sostenuto** dal concedente, che fare nelle ipotesi in cui tale bene sia stato oggetto di rivalutazione? In sostanza, nel 2013, **rileva l'originario valore oppure il maggiore assegnato in occasione della rivalutazione?** A nostro giudizio non ci sono dubbi: la rivalutazione è un evento che determina una **drastica interruzione nella "storia" fiscale** del bene, con la conseguenza che **si abbandona il principio della rilevanza del costo sostenuto dal concedente**, a favore del maggior valore rivalutato. Se così non fosse, si determinerebbe una **disparità di trattamento** tra la società che ha rivalutato un bene acquisito direttamente rispetto a quella che lo ha acquisito in leasing e poi riscattato prima della rivalutazione. Pertanto, ove il costo di acquisto del concedente fosse 100 ed il valore rivalutato 1.000, il test di operatività per il bene conduce ad un risultato di 24  $[(100+100+1.000): 3 \times 6\%]$ .

La seconda questione attiene le **modalità di calcolo della media** in relazione agli **immobili a destinazione abitativa oggetto di rivalutazione** e, per conseguenza, al calcolo del test di operatività. La questione ruota attorno al fatto che la Legge 724/1994 prevede che gli immobili a destinazione abitativa **acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti** possano beneficiare di una **aliquota ridotta del 4%** (per momento di efficacia della rivalutazione si intende quello di riconoscimento del maggior valore fiscale e non di materiale inserimento dei maggiori valori nella contabilità). Ci si domanda, al riguardo, se un **appartamento rivalutato nel 2008** debba essere esposto:

- in parte, nel rigo dei beni con aliquota del 6% (con valori ante rivalutazione solo per le due annualità 2011 e 2012, attribuendo valore 0 al 2013) e, per l'altra parte, nel rigo dei beni con aliquota del 4% (con valori post rivalutazione solo per il 2013, con

- attribuzione di valore 0 per le annualità 2011 e 2012);
- unicamente nel rigo dei beni con aliquota del 4%, con valore ante rivalutazione per le annualità 2011 e 2012 e valore post rivalutazione per l'annualità 2013.

La **soluzione corretta è la seconda**, come si ha modo di evincere dalle indicazioni contenute nella **circolare 13/E/2014**, opportunamente adattando il ragionamento alle date della rivalutazione passata, rispetto a quelle indicate dalle Entrate riferite alla rivalutazione del periodo 2013.

Il citato documento di prassi, infatti, afferma che poiché i maggiori valori fiscali conseguenti alla rivalutazione in esame rileveranno dal periodo d'imposta 2016, ai fini della verifica del test di operatività gli immobili a destinazione abitativa dovranno essere assoggettati:

1. fino al 2015, al coefficiente del 6 per cento applicato al valore non rivalutato;
2. a partire dal periodo d'imposta 2016 (e per i successivi due periodi d'imposta), al coefficiente agevolato del 4 per cento applicato – per tutto il triennio preso in considerazione dal comma 2 dell'articolo 30 – al valore fiscalmente rilevante;
3. a partire dal periodo d'imposta 2019, al coefficiente del 6 per cento applicato sul valore fiscalmente rilevante.

Nel punto 2) dell'elenco troviamo la risposta all'interrogativo che ci siamo posti: nel caso di beni rivalutati, **dal momento di efficacia fiscale della rivalutazione il coefficiente ridotto del 4% deve essere applicato ad un valore medio “unico e compatto” del fabbricato abitativo**. Infatti, quando si evoca il triennio di cui all'art. 30, comma 2 della legge 724 ci si riferisce proprio al periodo temporale oggetto di computo della media rilevante.

Pertanto, ove si disponesse dei seguenti dati:

- valore ante rivalutazione 100;
- valore rivalutato 1.000;

il fabbricato abitativo concorre al conteggio del test di operatività per un valore di 16, così ottenuto:

- valore medio:  $(100 + 100 + 1.000) : 3 = 400$
- ricavi presunti:  $400 \times 4\% = 16$ .