

Edizione di lunedì 27 Maggio 2019

ENTI NON COMMERCIALI

[Le associazioni sportive e il codice del terzo settore](#)

di Guido Martinelli

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Imu su fabbricati strumentali: base imponibile e deducibilità fiscale](#)

di Clara Pollet, Simone Dimitri

IVA

[Regime di esonero Iva in agricoltura e fatturazione elettronica](#)

di Gennaro Napolitano

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Perdite Irpef con obbligo di utilizzo](#)

di Fabio Garrini

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[L'affrancamento dei disallineamenti derivanti da operazioni straordinarie](#)

di Federica Furlani

ENTI NON COMMERCIALI

Le associazioni sportive e il codice del terzo settore

di Guido Martinelli

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, come tali, **non sono soggetti ricompresi** tra gli enti del terzo settore.

La prova di tale affermazione è contenuta nel **D.Lgs. 111/2017** (“*Disciplina dell’istituto del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell’articolo 9 comma 1 lettera c) e d) della legge 6 giugno 2016 n. 106*”) il cui [articolo 3](#), nell’elencare i **soggetti che possono essere iscritti** distingue, alla **lettera a)**, i **soggetti del terzo settore** dalle **associazioni sportive**, richiamate alla **lettera e)**.

Premesso questo è altrettanto vero che gli **enti del terzo settore** possono svolgere **attività sportiva dilettantistica**, essendo quest’ultima espressamente ricompresa, alla **lettera t)** dell’[articolo 5 D.Lgs. 117/2017](#) (d’ora in avanti **cts**), tra quelle di **interesse generale** che devono essere svolte da tali enti “*in via esclusiva o principale*”.

Sul punto l’Agenzia delle entrate, con la sua [circolare 18/E/2018](#) ha chiarito che **le associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro** potranno scegliere se conservare le agevolazioni fiscali ad esse specificamente riservate dalla vigente disciplina oppure, in alternativa, qualora intendano entrare a far parte degli enti del terzo settore, fruire dei benefici fiscali previsti per tali enti del terzo settore, in luogo del regime fiscale specifico riservato alle sportive.

Ma, volendo prescindere dal **calcolo di convenienza** del regime fiscale, su cui molto si è già scritto, vediamo quali sono gli adempimenti “aggiuntivi” che **le sportive dovranno valutare nel caso in cui intendano entrare nel terzo settore**.

Il regime fiscale più vantaggioso, per la tipologia di attività connessa allo sport, presente nel codice del terzo settore, è sicuramente quello previsto per le **associazioni di promozione sociale**.

In tal caso il primo problema è l’[articolo 36 cts](#).

Mentre nelle sportive tutti gli associati possono percepire compensi, con il solo limite del lucro indiretto, nelle aps i **soggetti impiegati nell’attività remunerati non possono essere superiori al “cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati”**.

Questo già “elimina” molte sportive dalla possibilità di diventare aps.

Gli enti del terzo settore con proventi, anche solo di carattere istituzionale, superiori a 220.000 euro sono tenuti a redigere il bilancio con stato patrimoniale, rendiconto e relazione di missione; le sportive no.

Gli enti del terzo settore non iscritti nel registro delle imprese **devono depositare il loro bilancio** presso il **registro unico nazionale del terzo settore** e, se hanno ricavi comunque denominati superiori ai centomila euro devono **pubblicare annualmente e tenere aggiornati** nel proprio sito internet: “*gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e di controllo, ai dirigenti nonché agli associati*”. **Le associazioni sportive no.**

Gli enti del terzo settore debbono assicurare i propri volontari anche per la responsabilità civile verso i terzi. Le sportive no (e forse solo questo è un male per queste ultime).

Nelle **associazioni del terzo settore** che abbiano superato, per due anni consecutivi, due dei seguenti limiti:

- **110.000 euro di attivo** di stato patrimoniale,
- **220.000 di “entrate comunque denominate”**,
- **la media di cinque dipendenti** occupati nel corso dell'esercizio,

vi sarà **l'obbligo dell'organo di controllo**, in cui, almeno un componente, deve avere i requisiti di cui all'**articolo 2397 cod. civ.** Nelle **associazioni sportive no**.

Gli **enti del terzo settore**, ai sensi dell'[articolo 93 cts](#) sono soggetti a controlli finalizzati ad accertare:

- **“La sussistenza e la permanenza dei requisiti** necessari all'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore
- **Il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**
- **L'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al registro unico nazionale del terzo settore**
- **Il diritto di avvalersi dei benefici, anche fiscali e del cinque per mille derivanti dall'iscrizione nel registro unico nazionale del terzo settore**
- **Il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali ad essi attribuite”**

Questi controlli possono essere posti in essere dai seguenti soggetti:

“3. L'ufficio del registro unico nazionale del terzo settore territorialmente competente esercita le attività di controllo di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 nei confronti degli enti del terzo settore aventi sede legale sul proprio territorio anche attraversamento accertamenti documentali, visite ed ispezioni d'iniziativa, periodicamente o in tutti i casi in cui venga a conoscenza di atti o fatti che possano integrare violazioni alle disposizioni del presente codice ...”

4. Le amministrazioni pubbliche e gli enti territoriali che erogano risorse finanziarie o concedono l'utilizzo di beni immobili o strumentali di qualsiasi genere dispongono i controlli amministrativi e contabili

5. Le reti associative di cui all'articolo 41 comma due iscritte nell'apposita sezione del registro unico nazionale ... e gli enti accreditati come centri di servizio per il volontariato ... possono svolgere attività di controllo ... nei confronti dei rispettivi aderenti..."

Questi controlli non sono previsti per le sportive.

Infine l'[articolo 90, comma 25, L. 289/2002](#) prevede una **assegnazione in gestione della impiantistica sportiva pubblica in via preferenziale alle associazioni e società sportive dilettantistiche** che non si ritiene possa essere applicato in via estensiva agli **enti del terzo settore**.

Tutto questo per tacere dei **dubbi** (o, se preferite, delle non certezze) sull'**applicabilità dei compensi sportivi dilettantistici**.

Come si è visto, per le **sportive**, scegliere **se diventare o meno ente del terzo settore** non è solo una questione di **pianificazione fiscale**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

The graphic features a blue header bar with the text "Seminario di specializzazione". Below it, the main title "LA DISCIPLINA DELLE ASSOCIAZIONI SECONDO IL CODICE DEL TERZO SETTORE" is displayed in large blue letters. At the bottom, there is a call-to-action button with the text "Scopri le sedi in programmazione >".

REDDITO IMPRESA E IRAP

Imu su fabbricati strumentali: base imponibile e deducibilità fiscale

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Lunedì **17 giugno** scade il termine per versare la **prima rata di acconto 2019** dell'Imposta municipale propria (Imu) sugli immobili, tra cui i **fabbricati strumentali** appartenenti al gruppo catastale D.

Tale categoria catastale è articolata in **dieci sottocategorie**:

- D/1 Opifici
- D/2 Alberghi e pensioni (con fine di lucro)
- D/3 Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili (con fine di lucro)
- D/4 Case di cura ed ospedali (con fine di lucro)
- D/5 Istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro)
- D/6 Fabbricati e locali per esercizi sportivi (con fine di lucro)
- **D/7 Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni**
- **D/8 Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni**
- D/9 Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio
- D/10 Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole

La **determinazione della base imponibile** su cui calcolare le aliquote Imu, stabilite dai singoli Comuni, parte dal **valore del fabbricato: per i fabbricati iscritti in catasto, la rendita risultante al 1° gennaio 2019, anche se di recente attribuzione, va rivalutata del 5% e poi moltiplicata per un coefficiente pari a 65** per gli immobili appartenenti alla **categoria D** (ad esclusione di D/5).

Per i fabbricati classificabili nel **gruppo catastale D, non iscritti in catasto**, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, **il valore è determinato alla data di inizio di ciascun anno solare, applicando ai costi di acquisizione e incrementativi** contabilizzati per anno di formazione, i **coefficienti di adeguamento** stabiliti annualmente dal ministero dell'Economia e delle Finanze.

I **costi incrementativi sostenuti nell'anno in corso** non influiscono sull'ammontare del valore

sul quale calcolare l'Imu dovuta per l'anno 2019, mentre saranno rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta nel 2020. Il **coefficiente di rivalutazione** relativo al 2019 va, quindi, utilizzato solo nel caso di acquisto dell'immobile da parte di un'impresa nell'anno 2019. I **coefficienti di rivalutazione per il 2019**, sono stati determinati con [D.M. 06.05.2019](#) (pubblicato in **GU Serie Generale n. 116 del 20.05.2019**).

per l'anno 2019 = 1,02

per l'anno 2016 = 1,04

per l'anno 2013 = 1,05

per l'anno 2010 = 1,13

per l'anno 2007 = 1,22

per l'anno 2004 = 1,37

per l'anno 2001 = 1,50

per l'anno 1998 = 1,60

per l'anno 1995 = 1,74

per l'anno 1992 = 1,85

per l'anno 1989 = 2,06

per l'anno 1986 = 2,51

per l'anno 2018 = 1,03

per l'anno 2015 = 1,05

per l'anno 2012 = 1,08

per l'anno 2009 = 1,14

per l'anno 2006 = 1,26

per l'anno 2003 = 1,41

per l'anno 2000 = 1,55

per l'anno 1997 = 1,64

per l'anno 1994 = 1,79

per l'anno 1991 = 1,88

per l'anno 1988 = 2,15

per l'anno 1985 = 2,69

per l'anno 2017 = 1,04

per l'anno 2014 = 1,05

per l'anno 2011 = 1,11

per l'anno 2008 = 1,18

per l'anno 2005 = 1,29

per l'anno 2002 = 1,47

per l'anno 1999 = 1,57

per l'anno 1996 = 1,69

per l'anno 1993 = 1,83

per l'anno 1990 = 1,97

per l'anno 1987 = 2,33

per l'anno 1984 = 2,87

Master di specializzazione
**LABORATORIO PROFESSIONALE SUL
PASSAGGIO GENERAZIONALE**

Milano



IVA

Regime di esonero Iva in agricoltura e fatturazione elettronica

di Gennaro Napolitano

L'[articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#) disciplina, in via generale e salvo diversa opzione esercitata dai soggetti interessati, uno speciale **regime di esonero Iva** a favore degli **agricoltori di ridotte dimensioni**.

In particolare, secondo quanto previsto dalla disposizione in esame, il regime interessa i **produttori agricoli** che nell'**anno solare precedente** hanno realizzato o, in caso di inizio attività, prevedono di realizzare, un **volume d'affari non superiore a 7.000 euro**, costituito **per almeno 2/3 da cessioni** dei prodotti **agricoli e ittici** inclusi nella prima parte della **Tabella A** allegata al medesimo D.P.R..

Tali produttori sono espressamente **esonerati** dal **versamento** dell'Iva e da tutti gli **obblighi documentali e contabili** (fatturazione, registrazione, liquidazione periodica, comunicazioni periodiche), compresa la **dichiarazione annuale**, fermo restando, però, l'obbligo di **numerare e conservare** le **fatture di acquisto** e le **bollette doganali** a norma dell'[articolo 39 D.P.R. 633/1972](#).

Gli agricoltori che si avvalgono del regime in esame, inoltre, a decorrere dal **1° gennaio 2018**, sono stati **esonerati** anche dall'obbligo di invio dello **spesometro** (comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute) previsto dall'[articolo 21 D.L. 78/2010](#).

Questa **ulteriore** ipotesi di **esonero** è stata introdotta dall'[articolo 11 D.L. 87/2018 \(Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese\)](#). Si ricorda che **in precedenza** erano dispensati dalla trasmissione dello **spesometro** solo i produttori agricoli di cui all'[articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#) **situati nelle zone montane**. Peraltro, l'Agenzia delle entrate aveva avuto modo di precisare che i produttori agricoli operanti in zone **diverse** da quelle montane dovevano assolvere l'obbligo di comunicazione in una **modalità compatibile** con il regime semplificato in parola e, pertanto, essi erano tenuti a comunicare **unicamente** i dati relativi alle operazioni attive mediante l'invio dei **dati delle autofatture** emesse dai **cessionari**, copia delle quali deve essere consegnata ai produttori agricoli (cfr. [circolare 1/E/2017](#), paragrafo 5; vedi anche [risoluzione 105/E/2017](#)).

A proposito dello **spesometro**, peraltro, si ricorda che la **Legge di bilancio 2018 (articolo 1, comma 916, L. 205/2017)** ne ha previsto l'**abrogazione** in coincidenza con l'entrata in vigore (avvenuta il **1° gennaio** di quest'anno) dell'obbligo generalizzato della **fatturazione elettronica**. Pertanto, l'invio effettuato lo scorso 30 aprile (in relazione ai dati delle fatture del **terzo e quarto trimestre 2018** o, in caso di opzione per l'invio con periodicità semestrale, del **secondo**

semestre 2018) è stato l'ultimo.

Il **regime di esonero Iva** è quello “naturale” per i **produttori agricoli** che si trovano nelle condizioni previste dalla norma; tuttavia essi hanno la facoltà di **non avvalersi della disciplina di vantaggio**.

La **scelta** per il **regime ordinario** deve essere manifestata barrando il **rgo VO3** della dichiarazione Iva annuale e vincola il contribuente fino a **revoca** e comunque per almeno un **triennio**.

Gli **agricoltori in regime di esonero** devono essere in possesso del numero di **partita Iva**, **numerare e conservare le fatture di acquisto** e le **bollette doganali** e le **autofatture** di vendita emesse dagli acquirenti.

I **cessionari e i committenti** dei produttori agricoli in regime di esonero, se agiscono in qualità di **soggetti passivi Iva**, devono emettere un'**autofattura** indicando la relativa **imposta**, determinata applicando le **aliquote** corrispondenti alle **percentuali di compensazione**, consegnarne una **copia** all'agricoltore e registrarla **separatamente** nel registro degli acquisti.

L'entrata in vigore, dal **1° gennaio 2019**, dell'obbligo generalizzato di **fatturazione elettronica** (cfr. [articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015](#)) non ha inciso sugli adempimenti previsti a carico del **cessionario/committente**. Tuttavia, le **autofatture** emesse da questi ultimi devono essere elettroniche e transitare attraverso il **Sistema di Interscambio**.

Con specifico riferimento alla **numerazione delle autofatture**, l'Agenzia delle entrate, con la [risposta n. 132/2019](#) a un'istanza di interpello, ha precisato che nell'adempiere l'obbligo posto a suo carico il **cessionario**, nel rispetto di un'**ordinata contabilità**, può scegliere di **determinarsi nel modo più confacente alla propria organizzazione aziendale** (ad esempio, numerando progressivamente le fatture poi consegnate agli agricoltori cedenti facendole seguire da una o più lettere identificative), con l'unico limite dell'**univocità**, ossia dell'**identificazione certa** del documento, anche tramite la sua data, **così da evitare duplicazioni od ostacoli all'attività di controllo**.

Le disposizioni del regime di esonero cessano comunque di avere applicazione a partire dall'**anno solare successivo** a quello in cui è stato **superato** il limite di **7.000 euro**, a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di beni diversi da quelli cui si applica il regime speciale.

Con riguardo all'ipotesi di “**splafonamento**” in rapporto all'obbligo della **fatturazione elettronica**, atteso che le “**autofatture**” emesse dai **committenti/cessionari** e le **fatture di acquisto** degli agricoltori in regime di esonero transitano comunque dal Sistema di Interscambio, si ritiene che nessuna ulteriore emissione di fattura debba essere effettuata dagli operatori agricoli che **fuoriescono** dal regime speciale (cfr. **FAQ n. 39 pubblicata dall'Agenzia delle entrate il 27 novembre 2018**).

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdite Irpef con obbligo di utilizzo

di Fabio Garrini

La **Legge di bilancio 2019** ha modificato la disciplina delle perdite tanto delle imprese quanto delle società di persone, sia per coloro che hanno scelto il regime di **contabilità semplificata**, quanto per quelli che hanno preferito (o sono stati obbligati ad applicare) il **regime di contabilità ordinaria**.

Secondo l'Agenzia **non vi sarebbe possibilità di scegliere in quale periodo d'imposta utilizzare le perdite disponibili**, ma, al contrario, queste **vanno computate integralmente nel primo periodo** nel quale si presentano **redditi** per i quali dette perdite possono essere utilizzate ad abbattimento dell'imponibile.

Perdite e obbligo di utilizzo

Il nuovo [articolo 8, comma 3, Tuir](#), modificato dalla **L. 145/2018**, consente alle imprese Irpef il **riporto delle perdite senza limiti di tempo**, ma con possibilità di **utilizzo in misura non superiore all'80%** del reddito imponibile dichiarato nei successivi periodi d'imposta (con eccezione delle perdite maturate nei **primi 3 periodi d'imposta** per le quali **non esistono limiti di utilizzo**), per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Questa regola **sostituisce il precedente regime** che prevedeva regole differenziate per i contribuenti in **ordinaria** (**riporto quinquennale con utilizzo integrale**) e in **semplificata** (**utilizzo in abbattimento di tutti i redditi conseguiti nell'anno, senza possibilità di riporto delle eccedenze**).

Per i soggetti in **contabilità semplificata** è previsto un **regime transitorio** di utilizzo delle perdite riportate, fino a concorrenza del 40% e 60% dei medesimi redditi maturati per i primi due periodi d'imposta, in relazione alle **perdite 2018 e 2019**.

Analoga previsione vale anche per le perdite **2017**, “riesumate” dall'[articolo 1, comma 26, L. 145/2018](#); anche per queste è prevista una **disciplina transitoria che ne diluisce l'utilizzo**.

In relazione alle **perdite maturate nel 2017** e non utilizzate in compensazione di altri redditi nello stesso periodo (secondo le regole dettate dal precedente regime), la possibilità di recupero è effettuata, **per i primi tre anni**, nei limiti di **determinate percentuali dei redditi** maturati nei periodi d'imposta **2018, 2019 e 2020** (rispettivamente 40%, 40% e 60%). **Dal 2021 queste saranno utilizzabili secondo l'ordinaria misura dell'80%**.

A questo punto viene da **chiedersi se tali perdite debbano o meno essere utilizzate** nel momento in cui il contribuente si trova a dover dichiarare un reddito d'impresa.

Il problema non si poneva per i soggetti Ires, ma nei **soggetti Irpef** compensare la perdita in un anno piuttosto che nell'altro potrebbe comportare **differenze significative**: siccome l'imposta sulle persone fisiche è proporzionale, potrebbe capitare che in un anno il reddito (e quindi l'aliquota del prelievo) sia bassa mentre l'anno dopo il **reddito** potrebbe essere **ben più elevato** (perché, ad esempio, è previsto il realizzo di una plusvalenza).

Analogamente, in un anno potrei non riuscire a beneficiare di **oneri deducibili o detraibili** per incapienza del reddito e quindi **l'utilizzo della perdita risulterebbe inutile**.

In queste situazioni, se la scelta dell'anno di utilizzo della perdita fosse nella disponibilità del contribuente, **potrebbero verificare arbitraggi circa il momento** in cui questo decide di compensare le perdite riportate.

Sul punto si è espressa l'Amministrazione Finanziaria nel **paragrafo 2.13 della circolare 8/E/2019**, a commento dei [commi da 23 a 26](#) dell'**articolo 1 L. 145/2018**, che, come detto, hanno modificato l'**articolo 8 Tuir**: *"Per espressa previsione del comma 3 dell'articolo 8, le perdite riportabili devono essere utilizzate nei periodi d'imposta successivi fino a compensare la misura dell'80 per cento del reddito d'impresa conseguito e per l'intero importo che trova capienza in esso. Non è, perciò, possibile utilizzare in compensazione perdite d'impresa in misura superiore all'80 per cento del reddito d'impresa del/i periodo/i d'imposta successivo/i e, allo stesso tempo, non è possibile eseguire una parziale riduzione del reddito di impresa/reddito di partecipazione, rinviando ai periodi d'imposta successivi la parte di perdite utilizzabile e non utilizzata."*

In definitiva, qualora vi siano **redditi d'impresa da dichiarare, il contribuente è tenuto ad utilizzare, fino a concorrenza dei limiti previsti** (compresa la disciplina transitoria applicabile sino al 2020), le perdite disponibili; in caso contrario, **le perdite rinviate in violazione a tale indicazione saranno disconosciute** in sede di verifica.

Seminario di specializzazione

I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

OPERAZIONI STRAORDINARIE

L'affrancamento dei disallineamenti derivanti da operazioni straordinarie

di Federica Furlani

Entro il prossimo 1° luglio (o 31 luglio, con la maggiorazione dello 0,40%) sarà possibile perfezionare, pagando la **prima rata dell'imposta sostitutiva** dovuta, l'**opzione per il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio derivanti da operazioni straordinarie** (fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda) avvenute nel corso del **periodo d'imposta 2018** (o 2017).

Le operazioni sopra citate sono di regola effettuate secondo un **ordinario regime di neutralità fiscale**: ad esempio, in caso di **conferimento**, a prescindere dal valore cui la società conferitaria iscrive i singoli elementi nella propria contabilità, quindi anche in caso di **iscrizione a valori di perizia**, il loro **valore fiscalmente riconosciuto rimane comunque quello ereditato presso il conferente**, in regime di **perfetta continuità fiscale**.

In deroga al **principio di neutralità fiscale**, l'[articolo 176, comma 2-ter, Tuir](#) regola un **regime alternativo di imposizione sostitutiva**, che non produce alcun effetto fiscale nei confronti del conferente, ma solo del **conferitario**, la cui applicazione è stata disciplinata dal D.M. 25 luglio 2008.

Il **conferitario** può ottenere il **riconoscimento dei maggiori valori contabili** dei **beni costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali** iscritti nel proprio **Stato patrimoniale**, dietro pagamento di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap, che può avere ad oggetto la **totalità dei maggiori valori** attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali (incluso l'avviamento) relativi all'azienda ricevuta, ovvero riguardare **solo una parte degli stessi** ("affrancamento parziale").

Agli effetti dell'applicazione del regime in argomento assumono rilievo le **differenze residue tra il valore d'iscrizione in bilancio dei beni ricevuti in occasione di operazioni straordinarie**, classificati dal soggetto conferitario tra le immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, e **l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto conferente**.

La base di calcolo dell'imposta sostitutiva è costituita non dal **disallineamento** originario, ma da quello **residuo al termine dell'esercizio precedente all'opzione**.

Le differenze tra il **valore civile** e il **valore fiscale** rilevate dal soggetto conferitario possono

essere assoggettate a **imposta sostitutiva anche in misura parziale**; tuttavia, l'applicazione dell'**imposta sostitutiva** deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni.

L'opzione per il regime in esame può essere esercitata, in alternativa:

- **nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale l'operazione è stata posta in essere;**
- oppure, al più tardi, **nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo.**

L'**imposta sostitutiva** si determina applicando le seguenti aliquote:

- **12% sulla parte dei maggiori valori fino a euro 5 milioni;**
- **14% sulla parte che eccede euro 5 milioni e fino a euro 10 milioni;**
- **16% sulla parte eccedente euro 10 milioni.**

L'**opzione si considera perfezionata con il versamento della prima delle tre rate dell'imposta dovuta**, pari al **30%**, da effettuarsi **entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito** relativa al **periodo d'imposta** in cui è effettuata l'operazione o, in caso di opzione ritardata, a quello successivo.

Entro il prossimo 1° luglio (o 31 luglio con la maggiorazione dello 0,40%) è pertanto possibile effettuare il versamento della prima rata dell'**imposta sostitutiva**, perfezionando l'**opzione di riallineamento** con riferimento ad operazioni di conferimento/scissione/fusione avvenute nel **periodo d'imposta 2018 o 2017**.

Il codice tributo da utilizzarsi è il **“1126”**.

Nel modello Redditi 2019 andrà poi compilata la **Sezione VI-A del quadro RQ**.

SEZIONE VI-A Imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (art. 1, c. 47 della L. n. 244/2007 e art. 176 del Tuir)	RQ21	Maggiori valori dei beni 2017	Materiali 1 ,00	Immateriali 2 ,00	Imponibile del periodo d'imposta 3 ,00	Imponibile del periodo d'imposta precedente 4 ,00	Imposta 5 ,00
	RQ22	Maggiori valori dei beni 2018	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00
	RQ23	Totale imposte					,00
	RQ24	Prima rata dovuta					,00

Si evidenzia che, **in alternativa al predetto regime di affrancamento**, limitatamente ai maggiori valori attribuiti in bilancio all'**avviamento, marchi di impresa ed altre attività immateriali**, è possibile optare per il pagamento di un'**imposta sostitutiva**, ai sensi dell'**articolo 15, comma 10, D.L. 185/2008**, del **16% da versarsi in unica soluzione**.

Tale riallineamento permette di **dedurre il maggior valore riconosciuto di marchi ed avviamento** in quote non superiori ad **1/5 del costo** in luogo dell'**ordinario 1/18**, a prescindere

dall'imputazione a bilancio, ma a decorrere dall'esercizio successivo a quello del riallineamento e del versamento dell'imposta.

Nel caso quindi di **operazione straordinaria avvenuta nel 2018** e opzione con **pagamento dell'imposta sostitutiva nel 2019**, la deducibilità delle quote di ammortamento avverrà a decorrere dall'**esercizio 2020**. Nel **modello Redditi 2019** andrà poi compilata la **Sezione VI-B del quadro RQ**.

SEZIONE VI-B Imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (art. 15, commi 10, D.L. n. 185/2008)	RQ25	Avviamento		Marchi		Altre attività immateriali		Imposta	
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
	RQ25	Maggiori valori				Crediti		Imposta	
	RQ26	Componenti reddituali e patrimoniali				5	,00	20%	6
	RQ27					2	,00	3	,00
	RQ28	Altre attività				1	,00	24%	2
						3	,00	4	,00
						5	,00	6	,00
						7	,00	8	,00
						9	,00	10	,00
									Totale imposta
									,00

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)