



/ MARTEDÌ, 27 OTTOBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Tassazione separata con rilascio anticipato dell'immobile locato

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Nell'ambito dei rapporti di locazione di immobili non abitativi, può accadere che il conduttore risolva anticipatamente il contratto a fronte del riconoscimento di un "corrispettivo" da parte di un soggetto terzo, affinché quest'ultimo possa stipulare un nuovo contratto di locazione con il proprietario, a diverse condizioni (ad esempio, ad un canone di locazione più elevato).

Sotto il profilo dell'imposizione diretta, risulta dubbia l'assoggettabilità a tassazione separata della somma corrisposta al conduttore in virtù dell'accordo di rilascio anticipato dell'immobile, posto che l'art. 17 comma 1 lett. h) del TUIR riconosce il beneficio per "le indennità per perdita dell'avviamento spettanti al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi [...]"

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Per le abitazioni principali "di lusso" rimangono IMU e TASI

L'abolizione dall'anno prossimo riguarda le prime case iscritte nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9

/ Arianna ZENI

Contrariamente a quanto anticipato da Palazzo Chigi nel comunicato stampa al termine del Consiglio dei Ministri del 15 ottobre, il testo del Ddl. di stabilità 2016 presentato dal Ministro dell'Economia in Senato **non** contiene più l'eliminazione dell'IMU per le abitazioni principali classate nelle categorie **A/1, A/8 e A/9**.

Il comma 2 dell'art. 13 del DL 201/2011, infatti, non è stato modificato e continua ad applicarsi, quindi, anche per l'anno 2016, l'eccezione per cui i proprietari o titolari di diritti reali degli immobili **"di lusso"** (A/1, A/8 e A/9) adibiti ad abitazione principale devono pagare l'**IMU**.

Testualmente, la citata norma prevede che "L'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa, ad **eccezione** di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali continuano ad applicarsi l'aliquota di cui al comma 7 e la detrazione di cui al comma 10."

Per le abitazioni principali A/1, A/8 e A/9, quindi, anche il prossimo anno l'aliquota IMU rimane quella dello **0,4%** (modificabile, in aumento o in diminuzione, da parte dei Comuni sino a 0,2 punti percentuali) con la detrazione di 200 euro.

In relazione al tributo per i servizi indivisibili (**TASI**), invece, vengono modificati i commi 639 e 669 dell'art. 1 della L. n. 147/2013 riguardanti, rispettivamente, l'istituzione ed il presupposto impositivo.

Tali modifiche hanno l'intento di **escludere** dall'imposizione sì le abitazioni principali (fino al 2015 tutte assoggettate alla TASI a prescindere dal loro classamento), ma con l'**eccezione** di quelle classificate nelle categorie catastali **A/1, A/8 e A/9**.

I commi 639 e 669, risultanti dopo le modifiche contenute nel Ddl. di stabilità 2016, sarebbero:

- "È istituita l'imposta unica comunale (**IUC**). Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si compone dell'imposta municipale propria (**IMU**), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (**TASI**), a carico, sia del possessore che dell' [...]"

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Modifica del piano di ammortamento da motivare in Nota integrativa

Via l'imposta sugli "imbullonati"

Nel consolidato, tassazione di gruppo anche per le società non residenti

Decorrenza "doppia" per la nuova esecuzione delle sentenze tributarie

Costi da reato senza nesso causale con l'esercizio dell'attività di impresa

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 11

FISCO

Pensionati, sconto IRPEF "modesto" dal 2017

/ Massimo NEGRO

Dal **2017** i pensionati con un reddito complessivo fino a 15.000 euro beneficeranno di una **modesta riduzione** dell'**IRPEF**, mediante un aumento delle detrazioni spettanti ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art. 13 del TUIR, differenziate a seconda dell'età (inferiore a 75 anni oppure pari o superiore a tale limite) e del reddito posseduto. È quanto emerge dall'art. 19, commi 5 e 6 del disegno di legge di stabilità 2016, presentato in Senato (Atto n. 2111).

Per i pensionati con **meno** di [...]"

A PAGINA 5

Tassazione separata con rilascio anticipato dell'immobile locato

Il beneficio spetta per la somma volta a risarcire il danno derivante dalla ricollocazione dell'attività d'impresa esercitata dal conduttore

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Nell'ambito dei rapporti di locazione di immobili **non abitativi**, può accadere che il conduttore risolva **anticipatamente** il contratto a fronte del riconoscimento di un "corrispettivo" da parte di un soggetto terzo, affinché quest'ultimo possa stipulare un nuovo contratto di locazione con il proprietario, a diverse condizioni (ad esempio, ad un canone di locazione più elevato).

Sotto il profilo dell'imposizione diretta, risulta dubbia l'assoggettabilità a **tassazione separata** della somma corrisposta al conduttore in virtù dell'accordo di rilascio **anticipato** dell'immobile, posto che l'art. 17 comma 1 lett. h) del TUIR riconosce il beneficio per "le indennità per **perdita** dell'**avviamento** spettanti al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione".

Vi rientra, sotto il profilo civilistico, l'indennità per perdita dell'avviamento commerciale di cui all'art. 34 della L. 392/78 corrisposta, *ex lege*, al conduttore in funzione dell'ultimo canone mensile corrisposto (salvo indennità suppletive) e del tipo di attività esercitata all'interno dell'immobile (industriale, commerciale, artigianale o turistica, oltre che avente un **contatto diretto** con il pubblico), ad eccezione del caso in cui la risoluzione sia dovuta a inadempimento, disdetta, **recesso** del conduttore o ad una delle procedure concorsuali.

In considerazione dell'ampia accezione che la giurisprudenza (si veda Cass. 27 febbraio 1995 n. 2231) attribuisce al termine "recesso", comprensivo di ogni **risoluzione anticipata** del contratto che, anche se con il consenso del locatore, sia ricollegabile ad una manifestazione di volontà del conduttore non più interessato alla continuazione del rapporto di locazione, si deve ritenere che l'indennità *ex art.* 34 della L. 392/78 **non spetti** quando la cessazione sia, in qualche modo, imputabile al comportamento del conduttore (ris. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2005 n. 73).

Alla luce degli illustrati presupposti normativi, la somma per il rilascio anticipato corrisposta dal **futuro locatario** non è inquadrabile come indennità *ex art.* 34 della L. 392/78, configurandosi piuttosto come un'obbligazione di **carattere negoziale** (quindi non legale) prevista a fronte dell'obbligazione assunta dal conduttore di lasciare libero l'immobile, rimettendolo nella disponibilità del proprietario.

Analoga distinzione sembra desumersi dalla Norma di com-

portamento AIDC dell'1 marzo 2014 n. 190, in base alla quale la somma versata al conduttore come corrispettivo di un'obbligazione di fare o di non fare, come nell'ipotesi di negoziazione della risoluzione del contratto di locazione, è soggetta ad IVA e segue il regime applicato ai canoni di locazione; diversamente, secondo l'Associazione, l'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale "**propriamente detta**" non dovrebbe essere assoggettata ad IVA, in quanto **priva** di un'effettiva **controprestazione** del percipiente.

Tutto ciò premesso, con riferimento all'applicabilità del regime di **tassazione separata** anche alla somma in esame, occorre dapprima rilevare che, in linea generale, il beneficio spetta se il soggetto percettore è un **imprenditore individuale**.

Inoltre, la circolare Servizi Tributarî dell'Unione del Commercio, turismo e servizi della provincia di Milano 10 giugno 1991 n. 69 ha affermato che, in virtù della portata "**elastica**" dell'art. 17 comma 1 lett. h) del TUIR il quale non cita espressamente l'art. 34 della L. 392/78, possono accedere al regime di tassazione separata "non soltanto le indennità corrisposte in forza di legge, ma anche le indennità aggiuntive e comunque quelle corrisposte in forza di accordi contrattuali" per la cessazione di locazione di immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo.

In mancanza di chiarimenti ufficiali, in dottrina è stato, nello stesso senso, osservato che il beneficio della tassazione separata possa spettare, ove il percipiente sia un imprenditore individuale, anche per l'indennità da **risoluzione anticipata** del contratto qualora la **localizzazione** dell'attività esercitata dal locatario rappresenti un elemento fondamentale del valore della sua impresa; secondo tale impostazione, infatti, in tal caso, la somma assumerebbe, nella sostanza, una funzione analoga a quella dell'indennità per perdita di avviamento, vale a dire quella di risarcire il **conduttore** del danno per la perdita di clientela dovuto alla ricollocazione dell'impresa.

Così ragionando, potrebbe, ad esempio, essere assoggettata a tassazione separata l'indennità percepita dal soggetto imprenditore esercente un'attività commerciale, potendosi, nella specie, configurare un **danno** connesso alla **ricollocazione** dell'attività, per effetto della cessazione del contratto di locazione.

Per le abitazioni principali “di lusso” rimangono IMU e TASI

L'abolizione dall'anno prossimo riguarda le prime case iscritte nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9

/ Arianna ZENI

Contrariamente a quanto anticipato da Palazzo Chigi nel comunicato stampa al termine del Consiglio dei Ministri del 15 ottobre, il testo del Ddl. di stabilità 2016 presentato dal Ministro dell'Economia in Senato **non** contiene più l'eliminazione dell'IMU per le abitazioni principali classate nelle categorie **A/1, A/8 e A/9**.

Il comma 2 dell'art. 13 del DL 201/2011, infatti, non è stato modificato e continua ad applicarsi, quindi, anche per l'anno 2016, l'eccezione per cui i proprietari o titolari di diritti reali degli immobili “**di lusso**” (A/1, A/8 e A/9) adibiti ad abitazione principale devono pagare l'**IMU**.

Testualmente, la citata norma prevede che “L'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa, ad **eccezione** di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali continuano ad applicarsi l'aliquota di cui al comma 7 e la detrazione di cui al comma 10.”.

Per le abitazioni principali A/1, A/8 e A/9, quindi, anche il prossimo anno l'aliquota IMU rimane quella dello **0,4%** (modificabile, in aumento o in diminuzione, da parte dei Comuni sino a 0,2 punti percentuali) con la detrazione di 200 euro.

In relazione al tributo per i servizi indivisibili (**TASI**), invece, vengono modificati i commi 639 e 669 dell'art. 1 della L. n. 147/2013 riguardanti, rispettivamente, l'istituzione ed il presupposto impositivo.

Tali modifiche hanno l'intento di **escludere** dall'imposizione sì le abitazioni principali (fino al 2015 tutte assoggettate alla TASI a prescindere dal loro classamento), ma con l'**eccezione** di quelle classificate nelle categorie catastali **A/1, A/8 e A/9**.

I commi 639 e 669, risultanti dopo le modifiche contenute nel Ddl. di stabilità 2016, sarebbero:

- “È istituita l'imposta unica comunale (**IUC**). Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro colle-

gato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si compone dell'imposta municipale propria (**IMU**), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (**TASI**), a carico, sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, escluse le unità immobiliari destinate ad abitazione principale dal possessore nonché dall'utilizzatore e dal suo nucleo familiare, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, e nella tassa sui rifiuti (**TARI**), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore (comma 639);

- “Il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree edificabili, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli e dell'abitazione principale, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria, escluse quelle classificate nelle categorie catastali **A/1, A/8 e A/9**” (comma 669).

In conclusione, l'IMU e la TASI sono **abolite dal 2016** per le abitazioni principali iscritte nelle categorie catastali **diverse** da quelle definite “**di lusso**”.

Per gli immobili classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, invece, continueranno ad applicarsi sia l'IMU che la TASI come avvenuto fino ad oggi.

È evidente che molto dipenderà da quel che delibereranno i **Comuni** nell'osservanza del limite stabilito dal comma 677 dell'art. 1 della L. n. 147/2013, secondo cui l'aliquota TASI fissata dal Comune sommata all'IMU, complessivamente, non deve superare l'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, in relazione alle diverse tipologie di immobili.

Per l'abitazione principale e relative pertinenze, si ricorda che l'aliquota massima dell'IMU prevista dalla legge (art. 13 comma 7 del DL n. 201/2011) è stabilita al **6 per mille**.

Modifica del piano di ammortamento da motivare in Nota integrativa

Secondo l'OIC 16, la residua possibilità di utilizzazione dei cespiti è legata alla loro "durata economica"

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

La recente (e non più isolata) sentenza della Cassazione n. 20678, depositata il 14 ottobre 2015, ha affermato che non sono deducibili gli ammortamenti iscritti in bilancio per la quota **eccedente** quella indicata nei precedenti esercizi, in caso di violazione della disposizione che richiede l'indicazione delle motivazioni alla base di tale decisione in Nota integrativa (si veda "L'ammortamento fiscale segue il bilancio" del 15 ottobre 2015).

Si tratta della prescrizione dell'art. 2426 comma 1 n. 2 c.c., secondo cui "il costo delle immobilizzazioni ... deve essere sistematicamente **ammortizzato** in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere **motivate** nella nota integrativa".

È pertanto di tutta evidenza l'importanza della corretta applicazione di tale previsione di legge, oggetto di chiarimento nell'ambito dei principi contabili nazionali, in particolare nell'OIC 16 in tema di immobilizzazioni materiali.

Il paragrafo 66 dell'OIC 16 richiede, infatti, che il piano di ammortamento sia rivisto **periodicamente** "per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del **cespite**. Anche il criterio di ammortamento prescelto è riesaminato qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento".

Ma quali sono i **cambiamenti** tali da richiedere una modifica della residua possibilità di utilizzazione? Ricordiamo che le immobilizzazioni materiali devono essere ammortizzate sistematicamente e che la quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio "deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione del relativo cespite". Il paragrafo 57 dell'OIC 16 opportunamente sottolinea che la residua possibilità di utilizzazione non è legata alla "durata fisica" dell'immobilizzazione, bensì alla sua "**durata economica**", cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile alla società. Si tratta di un periodo in genere **inferiore** alla durata fisica.

Si pensi, ad esempio, a due imprese, che operano nel medesimo settore e che hanno come oggetto della propria attività la realizzazione di un determinato prodotto. La prima opera in una **nicchia** del mercato che richiede prodotti di elevata

qualità e l'altra, invece, realizza il medesimo prodotto rivolto alla parte del mercato che ricerca prodotti a **basso costo**. Le due imprese utilizzano gli stessi macchinari ma la "durata economica" sarà differente; infatti, nell'impresa che realizza prodotti che saranno ceduti a prezzi elevati, i macchinari saranno sostituiti non appena non sono più in grado di assicurare il **livello qualitativo** massimo, mentre, nella seconda, potranno essere utilizzati per più esercizi, considerato che l'elemento principale ricercato dai clienti è il prezzo non elevato.

La vita utile economica secondo l'OIC 16 deve essere ragionevolmente **stimata** sulla base dei seguenti fattori:

- **deterioramento fisico** legato al trascorrere del tempo;
- grado di utilizzo;
- **esperienza** relativa alla durata economica dei cespiti dell'impresa e del settore in cui questa opera;
- stime dei produttori del cespite;
- perizie;
- **obsolescenza** del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, ecc.) e del prodotto per cui viene usato;
- correlazione con altri cespiti;
- piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- fattori ambientali;
- **condizioni** di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti), ecc.;
- politiche di **manutenzione e riparazione**: un'inadeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente;
- fattori economici o legali che impongono **limiti** all'uso del cespite.

La modifica della vita utile originariamente stimata deve pertanto essere motivata in **Nota integrativa**, citando un cambiamento intervenuto nei fattori sopra riportati.

Ad esempio, si potrebbe indicare che alla base della modifica della vita utile inizialmente stimata hanno concorso **più motivazioni**: l'evoluzione tecnologica per quanto riguarda tali beni, che si è dimostrata superiore a quanto inizialmente stimato, e il maggior utilizzo dei beni stessi derivante dall'incremento del fatturato dell'impresa.

La giurisprudenza recente ha messo in evidenza come la mancata indicazione di tale motivazioni può determinare "spiacevoli" **conseguenze** sul **versante fiscale**.

Pensionati, sconto IRPEF “modesto” dal 2017

Intervento “spalmato” sui redditi fino a 15.000 euro, ma al massimo si beneficerà di una maggiore detrazione di circa 9 euro al mese

/ Massimo NEGRO

Dal **2017** i pensionati con un reddito complessivo fino a 15.000 euro beneficeranno di una **modesta riduzione** dell'**IRPEF**, mediante un aumento delle detrazioni spettanti ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art. 13 del TUIR, differenziate a seconda dell'età (inferiore a 75 anni oppure pari o superiore a tale limite) e del reddito posseduto. È quanto emerge dall'art. 19, commi 5 e 6 del disegno di legge di stabilità 2016, presentato in Senato (Atto n. 2111).

Per i pensionati con **meno di 75 anni** di età, per effetto delle modifiche alla lett. a) dell'art. 13 comma 3 del TUIR, verrà infatti **incrementato da 7.500 a 7.750 euro** il limite di reddito complessivo che comporta l'esenzione dall'IRPEF (c.d. “**no tax area**”). Per i pensionati con un reddito complessivo fino a 7.750 euro sarà infatti riconosciuta una **detrazione** d'imposta annua di **1.783 euro**, che corrisponde all'IRPEF massima dovuta per tale reddito complessivo (7.750 euro x 23% = 1.782,50 euro); attualmente, è invece prevista una detrazione d'imposta di 1.725 euro, corrispondente all'imposta dovuta in relazione al limite di 7.500 euro di reddito complessivo (7.500 euro x 23% = 1.725 euro).

Per i pensionati con un reddito complessivo superiore a 7.500 euro (“vecchio” limite) e fino a 7.750 euro (“nuovo” limite), che attualmente rientrano nella disciplina della successiva lett. b), il **risparmio** d'imposta annuo massimo sarà pari a **73,17 euro** (circa 6,10 euro per le 12 mensilità ordinarie).

Resta fermo che la detrazione deve essere **rapportata** al periodo di pensione nell'anno e che la detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro.

Se il reddito complessivo del pensionato con meno di 75 anni di età sarà **superiore a 7.750 ma non a 15.000** euro (limite che rimane invariato), per effetto della nuova lett. b) dell'art. 13 comma 3 del TUIR spetterà una **detrazione** dall'IRPEF lorda di 1.255 euro, aumentata del prodotto tra 528 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.250 euro; in pratica, bisogna applicare la seguente **formula**: $1.255 + 528 \times (15.000 - \text{reddito complessivo}) / 7.250$. Attualmente, è invece prevista una detrazione d'imposta di 1.255 euro, aumentata del prodotto tra 470 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.500 euro.

In pratica, per i pensionati che rientreranno in questa fascia di reddito complessivo si avrà diritto ad una detrazione d'imposta annua massima di **1.783 euro**, con riferimento a un reddito complessivo di 7.750,01 euro, che **diminuirà progressivamente** all'aumentare del reddito complessivo, fino

ad arrivare all'importo annuo minimo di 1.255 euro con un reddito complessivo di 15.000 euro, come attualmente.

Rispetto all'attuale disciplina, per i pensionati che rientreranno in questa fascia di reddito complessivo si avrà quindi diritto a una **maggiore detrazione** d'imposta annua massima di **73,67 euro**, con riferimento a un reddito complessivo di 7.750,01 euro, pari a 6,14 euro per le 12 mensilità ordinarie, che diminuirà progressivamente all'aumentare del reddito complessivo, fino ad azzerare ogni beneficio aggiuntivo al raggiungimento del limite di 15.000 euro.

Resta fermo che la detrazione deve essere **rapportata** al periodo di pensione nell'anno.

Interventi analoghi riguarderanno i pensionati con **almeno 75 anni** di età. Per effetto delle modifiche alla lett. a) dell'art. 13 comma 4 del TUIR, sarà incrementato da 7.750 a **8.000 euro** il limite di reddito complessivo che comporta l'esenzione dall'IRPEF (c.d. “**no tax area**”). Per i pensionati con un reddito complessivo fino a 8.000 euro sarà infatti riconosciuta una **detrazione** d'imposta annua di **1.880 euro**, superiore all'IRPEF massima dovuta per tale reddito complessivo (8.000 euro x 23% = 1.840 euro); attualmente, è invece prevista una detrazione d'imposta di 1.783 euro, corrispondente all'imposta dovuta in relazione al limite di 7.750 euro di reddito complessivo (7.750 euro x 23% = 1.782,50 euro).

Per i pensionati con un **reddito complessivo** superiore a 7.750 euro (“vecchio” limite) e fino a 8.000 euro (“nuovo” limite), che attualmente rientrano nella disciplina della successiva lett. b), il **risparmio** d'imposta **annuo massimo** sarà pari a **73,76 euro** (circa 6,14 euro per le 12 mensilità ordinarie).

Resta fermo che la detrazione deve essere **rapportata** al periodo di pensione nell'anno e che la detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 713 euro.

Se il reddito complessivo del pensionato con almeno 75 anni di età sarà superiore a 8.000 ma **non a 15.000 euro** (limite che rimane invariato), per effetto della nuova lett. b) dell'art. 13 comma 4 del TUIR spetterà una **detrazione** dall'IRPEF lorda di 1.297 euro, aumentata del prodotto tra 583 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.000 euro; in pratica, bisogna applicare la seguente **formula**: $1.297 + 583 \times (15.000 - \text{reddito complessivo}) / 7.000$. Attualmente è invece prevista una detrazione d'imposta di 1.297 euro, aumentata del prodotto tra 486 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.250 euro.

In pratica, per i pensionati che rientreranno in questa fascia di reddito complessivo si avrà diritto a una detrazione d'imposta **annua massima** di **1.880 euro**, con riferimento ad un reddito complessivo di 8.000,01 euro, che **diminuirà progressivamente** all'aumentare del reddito complessivo, fino ad arrivare all'importo annuo minimo di 1.297 euro con un reddito complessivo di 15.000 euro, come attualmente.

Rispetto all'attuale disciplina, per i pensionati che rientreranno in questa fascia di reddito complessivo si avrà quindi diritto ad una **maggiore detrazione** d'imposta annua massima

di **113,76 euro**, con riferimento ad un reddito complessivo di 8.000,01 euro, pari a 9,48 euro per le 12 mensilità ordinarie, che diminuirà progressivamente all'aumentare del reddito complessivo, fino ad azzerare ogni beneficio aggiuntivo al raggiungimento del limite di 15.000 euro.

Resta fermo che la detrazione deve essere **rapportata** al periodo di pensione nell'anno.

Per i pensionati, indipendentemente dall'età, con un reddito complessivo **superiore a 15.000 euro**, non sono infatti previste variazioni delle detrazioni spettanti.

Via l'imposta sugli "imbullonati"

Il Ddl. di stabilità 2016 dispone la soppressione del prelievo IMU

/ Antonio PICCOLO

Salta il prelievo IMU sui cosiddetti **"imbullonati"**, cioè sui macchinari e impianti fissati ai fabbricati ad uso produttivo (tassabili) delle imprese. Lo prevede l'art. 4 del Ddl. di stabilità 2016.

In particolare, il comma 9 dispone espressamente che dalla prossima annualità d'imposta (**2016**) la determinazione della **rendita catastale** dei fabbricati a destinazione speciale e particolare, cioè degli immobili classificabili nelle categorie catastali dei gruppi **D ed E**, sarà effettuata (tramite stima diretta) tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi a essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento.

Tuttavia, sono **esclusi** dalla medesima stima diretta macchinari, congegni, attrezzature e altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

Per quanto concerne invece i fabbricati già censiti nei gruppi catastali D ed E (opifici, alberghi, teatri, stazioni per servizi di trasporto), secondo le previsioni dei successivi commi 10, 11 e 12, i soggetti interessati potranno presentare – **dal 1° gennaio 2016** – gli atti di aggiornamento ai fini della **rideterminazione della rendita catastale**, nel rispetto dei criteri appena citati, attraverso la procedura informatica Docfa (DM n. 701/1994).

Per espressa disposizione ne discende che:

- la rendita "proposta" avrà effetto retroattivo dal 1° gennaio 2016, in deroga all'art. 13, comma 4 del D.L. n. 201/2011 (conv. L. n. 214/2011), se l'atto di aggiornamento catastale sarà presentato **entro il 15 giugno 2016** (il 16 scade il termine di pagamento della prima o unica rata dell'IMU 2016);
- la rendita "proposta" avrà effetto innovativo dal 1° gennaio 2017, se l'atto di aggiornamento catastale sarà presentato dopo il 15 giugno 2016.

L'Agenzia delle Entrate ha tempo fino al **30 settembre 2016** per comunicare al Ministero dell'Economia, con riferimento agli atti di aggiornamento ricevuti, i dati relativi – per ciascuna unità immobiliare – alle rendite "proposte" e a quelle già iscritte in catasto al 1° gennaio 2016.

Come già indicato su *Eutekne.info* (si veda "Novità in vista per gli «imbullonati» nella legge di stabilità 2016" del 19 settembre 2015), la vicenda della tassazione sugli "imbullonati" è sorta con la legge di stabilità 2015, che aveva **blindato** la determinazione delle rendite catastali delle unità immobiliari a destinazione speciale (fabbricati appartenenti al gruppo catastale D) e particolare (fabbricati appartenenti al gruppo catastale E).

Infatti, nelle more dell'attuazione della revisione del Catasto dei fabbricati (art. 2 della L. n. 23/2014), il comma 244 dell'art. 1 della L. n. 190/2014 ha stabilito (con effetto retroattivo) che l'art. 10 del R.D.L. n. 652/1939 (conv. L. n. 1249/1939) si applica secondo le istruzioni fornite dall'Agenzia del Territorio con circolare n. 6/2012, recante i profili **tecnico-estimativi** concernenti la determinazione (mediante stima diretta) della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare.

In seguito, nel question time del 23 aprile 2015 (interrogazione n. 5-05401), in ordine alla richiesta di chiarimenti sugli "imbullonati" per una corretta applicazione di IMU e TASI, è emerso che, al fine di valutare quale macchinario o impianto debba essere **escluso** dalla stima catastale, deve farsi riferimento non solo al criterio dell'**essenzialità** dello stesso per la destinazione economica dell'unità immobiliare, ma anche alla circostanza che il medesimo sia **"fisso"**, ovvero stabile (anche nel tempo), rispetto alle componenti strutturali dell'unità immobiliare stessa.

In buona sostanza, era stato affermato che nella determinazione della rendita catastale vanno considerati i macchinari e gli impianti (forno, pressa, carroponte) che, in via ordinaria, contribuiscono ad assicurare alla relativa unità immobiliare una specifica **autonomia** funzionale e reddituale stabile nel tempo, a prescindere da come detti macchinari e impianti siano stati uniti agli elementi strutturali dell'unità immobiliare stessa.

In altre parole, secondo anche il consolidato orientamento della Cassazione (fra le ultime, Cass. nn. 9693/2015 e 9541/2015), nella determinazione della rendita catastale si deve tener conto di tutti i macchinari e gli impianti che caratterizzano la destinazione dell'unità immobiliare (senza i quali il fabbricato perderebbe le qualità che contribuiscono a definirne la specifica destinazione d'uso) e che al tempo stesso siano caratterizzati da specifici requisiti di **"immobiliarità"**, indipendentemente dal sistema di "ancoraggio" utilizzato per il collegamento alla costruzione.

L'espresso riferimento alle "categorie catastali dei gruppi D ed E" comporta che i fabbricati oggetto di rendita "proposta" siano quelli adibiti ad uso commerciale (**D/7 e D/8**) e rurale (**D/10**), oltre a quelli a uso industriale (**D/1**), e che l'alleggerimento del prelievo fiscale riguardi anche altri tributi come, ad esempio, la TASI e le imposte sui redditi, dato che la rendita catastale costituisce un parametro per una serie di balzelli immobiliari (compresi l'IMI e l'IMIS delle Province di Bolzano e Trento).

Nel consolidato, tassazione di gruppo anche per le società non residenti

Il DLgs. 147/2015, ampliando la platea dei soggetti che possono aderire al regime, ne ammette la partecipazione a certe condizioni

/ Grazia CARBONE

L'art. 6 del DLgs. n. 147/2015, modificando il testo dell'art. 117 del TUIR in materia di consolidato fiscale, amplia la platea dei soggetti che possono aderire al regime della **tassazione di gruppo**, ammettendo, al ricorrere di determinate condizioni, la partecipazione di società **non residenti**.

Gli emendamenti introdotti, nello specifico, rispondono all'obiettivo di **allineare** le disposizioni del TUIR alle indicazioni della Corte di giustizia (cause riunite da C-39/13 a C-41/13), secondo cui "la normativa di uno Stato membro in forza della quale un regime di entità fiscale unica viene concesso a una società controllante residente che detiene controllate residenti, ma viene escluso per società sorelle residenti la cui società controllante comune non abbia la sua sede in tale Stato membro e non disponga ivi di una sede stabile" violerebbe le norme europee in materia di **libertà di stabilimento**.

Se si considera che l'art. 117 del TUIR, nella versione antecedente, stabiliva che le società residenti in Paesi con cui fosse in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione potessero esercitare l'opzione per il regime di tassazione di gruppo, **esclusivamente** in qualità di consolidanti, mediante la loro stabile organizzazione in Italia, l'intervento del legislatore appare indiscutibilmente opportuno.

Per evitare contestazioni sull'**incompatibilità** della normativa interna con l'ordinamento europeo, il decreto elimina la preclusione per le stabili organizzazioni di soggetti esteri di partecipare al consolidato solo in qualità di consolidante e ammette l'accesso al regime di consolidato di società straniere anche in **assenza** di una **holding italiana**. In altre parole, le nuove disposizioni di cui ai commi 2-bis e 2-ter dell'art. 117 introducono nel nostro ordinamento l'istituto del **consolidato orizzontale** (o tra sorelle), in base al quale è consentito l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo anche alle società residenti controllate (in via diretta o indiretta) da un soggetto non residente privo di sede fissa di affari in Italia, nonché alle stabili organizzazioni in Italia di società controllate non residenti, purché produttive di reddito d'impresa,

L'ammissione a tale regime è però subordinata al rispetto, da parte delle società o degli enti esteri posti al vertice della "catena" di controllo ovvero delle società estere alle quali fanno capo le stabili organizzazioni eleggibili al ruolo di consolidate, di una serie di **requisiti**.

Più precisamente, oltre al requisito del controllo secondo le previsioni del già vigente art. 120 del TUIR, la norma richie-

de espressamente che le società straniere debbano risiedere in Stati dell'Ue o in Stati appartenenti allo Spazio economico europeo con i quali operi un accordo volto a garantire un **effettivo** scambio di informazioni e che le stesse abbiano forma giuridica analoga a quelle previste dall'art. 73, comma 1, lett. a) e b) del TUIR.

Dal punto di vista **operativo**, nell'ipotesi in cui la controllante estera non disponga di una stabile organizzazione in Italia – nel qual caso, stante il tenore letterale della norma, l'opzione per la tassazione di gruppo può essere esercitata solo mediante la stabile organizzazione – il ruolo di consolidante può essere assunto da una **controllata residente** in Italia o dalla stabile organizzazione italiana di una controllata non residente, con indicazione, da parte del soggetto non residente, della controllata designata a esercitare l'opzione in qualità di consolidante.

La scelta della società che consolida, pur essendo libera, incontra un'esplicita **limitazione** nella previsione secondo cui non è possibile esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo tra la controllata designata e una società partecipante al suo capitale (evidentemente nel ruolo di consolidata); ne consegue che, opportunamente, la società consolidante dovrebbe essere individuata fra le partecipate residenti che si collocano al **livello più alto** della "catena" partecipativa ricompreso nel perimetro di consolidamento che si intende disegnare.

Le **modalità** per designare la controllata che intende esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo in qualità di consolidante non sono ancora note e dovrebbero essere dettate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, previsto dal comma 4 dell'art. 6 del decreto internazionalizzazione, che dovrebbe essere emanato entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto.

Tale atteso provvedimento, peraltro, dovrebbe contenere anche i necessari chiarimenti sugli **effetti** derivanti dall'applicazione del nuovo regime del consolidato tra sorelle – valido già per il periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del DLgs.) – alle opzioni per la tassazione di gruppo **già esercitate** a tale data.

Il decreto delegato, infatti, demanda al provvedimento direttoriale il delicato compito di declinare le regole per consentire l'**inclusione** nel regime di tassazione di gruppo delle stabili organizzazioni o delle controllate di soggetti esteri, e garantire, al contempo, la continuità, o meglio non interruzione, delle opzioni di consolidamento già esistenti.

Decorrenza “doppia” per la nuova esecuzione delle sentenze tributarie

Per la condanna alla restituzione di somme pagate nel corso del processo, la modifica entra in vigore subito

/ Alfio CISSELLO

Il DLgs. 156/2015 ha modificato vari istituti del contenzioso tributario, tra cui l'**esecutività della sentenza**. A tal fine, sono stati riscritti, parzialmente o per intero, gli artt. 68, 69 e 70 del DLgs. 546/92.

Come affermazione di carattere generale, emerge che le sentenze di condanna alla restituzione di somme del giudice tributario sono immediatamente esecutive. O meglio, esecutive lo erano anche nel sistema pregresso, ma solo di facciata, visto che, a fronte dell'inerzia dell'ente impositore, il contribuente nulla poteva fare sino al **giudicato**, requisito imprescindibile tanto per l'ottemperanza quanto per l'espropriazione forzata.

Ora, espunta la possibilità di agire mediante espropriazione, il contribuente può, subito (senza quindi attendere la formazione del giudicato), esperire il rimedio dell'**ottemperanza** dinanzi al giudice tributario, decorsi i “canonici” novanta giorni dalla notifica della sentenza.

Quanto detto vale sia per le sentenze di condanna di somme pagate per effetto della **riscossione frazionata** sia per le liti di **rimborso**. In queste ultime, però, la restituzione degli importi superiori a 10.000 euro può essere subordinata dal giudice alla prestazione di idonea garanzia, tenuto conto della solvibilità del contribuente.

Il contenuto della garanzia sarà disciplinato da un decreto ministeriale, sulla base di quanto previsto dall'art. 38-bis comma 5 del DPR 633/72.

Analizzando l'art. 12 del DLgs. 156/2015, si nota che solo per le appena menzionate tipologie di sentenze la decorrenza è fissata al prossimo **1° giugno 2016**, mentre per le altre la modifica opera dal **1° gennaio 2016**.

Pertanto, se così stanno le cose, ipotizziamo che un contribuente, due anni fa, abbia presentato ricorso contro una cartella di pagamento emessa sulla base della dichiarazione.

Se egli non ha ottenuto la sospensiva deve pagare tutto subito (e ciò riguarda pure le sanzioni da omesso

versamento). Il contribuente potrebbe avere perso in primo grado ma vinto in appello.

Dal 1° gennaio 2016 questa tipologia di sentenze diviene **immediatamente**, e, soprattutto, concretamente, esecutiva, quindi è possibile adire il giudice dell'ottemperanza se le somme non vengono restituite.

Attesa fino a giugno per i rimborsi

Nel sistema pregresso, se l'Agenzia delle Entrate avesse presentato ricorso per Cassazione, invece, il contribuente avrebbe dovuto attendere la sentenza, e, se questa fosse stata di **cassazione con rinvio**, avrebbe dovuto magari aspettare che spirassero i termini per l'impugnazione della sentenza del giudice del rinvio. Insomma, sino al giudicato la strada dell'ottemperanza era sbarrata.

Invece, nulla è cambiato sul versante della riscossione frazionata, per cui, nei confronti del contribuente, la sentenza è **esecutiva nei limiti** in cui la legge istitutiva del tributo, combinata con l'art. 68 del DLgs. 546/92, lo consente.

Facendo l'esempio di un accertamento IVA, quando è notificato l'atto impositivo e in assenza di sospensiva, la riscossione avviene solo per l'imposta per un terzo; dopo la sentenza del giudice di primo grado per l'imposta sino a raggiungere i 2/3 e per i 2/3 delle sanzioni; dopo la sentenza di secondo grado per l'intero, relativamente a sanzioni e imposta.

Il regime di immediata ed effettiva esecutività delle sentenze riguarda anche, per espressa disposizione normativa, gli avvisi di **classamento**. Dal nuovo complesso normativo, si deduce quindi che l'esecuzione della sentenza rimane subordinata al giudicato per gli altri atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, come il diniego di iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS, il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca esattoriale.

Costi da reato senza nesso causale con l'esercizio dell'attività di impresa

Indeducibili i costi portati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti perché in contrasto con il necessario requisito dell'inerenza

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. 42994 depositata ieri, la Cassazione ha ribadito l'**indeducibilità dei costi** portati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti perché in contrasto con il necessario requisito dell'**inerenza** tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale.

Nel caso di specie, l'ipotesi di accusa riguardava un meccanismo di frode che prevedeva, secondo il classico schema delle "**frodi carosello**", dapprima, l'acquisto fittizio di merce senza imponibile IVA da parte di alcune società "cartiere" e la conseguente cessione della stessa, sempre senza imponibile, a società c.d. "di primo filtro" che la introducevano nei depositi IVA in Italia; la merce poi ne fuoriusciva per vendita con imponibile IVA a società c.d. "di secondo filtro" non versando, peraltro, quelle ("di primo filtro") all'erario l'IVA riscossa dalle seconde ("di secondo filtro"); le quali ultime, infine, cedevano i beni, con imponibile IVA, alle società destinatarie finali italiane – tra le quali quella riferibile al ricorrente – che immettevano gli stessi sul mercato. Pure le società "di secondo filtro" omettevano il versamento dell'IVA, riscossa in rivalsa dalle destinatarie finali che, portando in compensazione o detrazione l'imposta versata alle società "di secondo filtro", conseguivano l'evasione.

Nel suo argomentare, la Corte ha riaffermato che l'utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti **integra pienamente** la fattispecie di cui all'art. 2 DLgs. 74/2000 e legittima il sequestro, anche per equivalente, finalizzato alla confisca del prezzo, del prodotto o del profitto del reato.

Ne consegue che l'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello autore della cessione o prestazione non è collegabile alla nozione di "**operazione effettuata**" (art. 19 comma 1, DPR 633/1972) e quindi non consente la detraibilità dell'IVA difettandone il presupposto.

L'imposta sarà, pertanto, ex art. 21 comma 7 del DPR 633/1972 da considerarsi "fuori conto", "estraniata" dal meccanismo di compensazione tra IVA "a valle" ed IVA "a monte" su cui si fonda la detrazione di imposta (cfr. Cass. n. 23626/2011). Tuttavia, la **detraibilità del tributo** rimane consentita qualora il committente/cessionario ignori in buona fede di aver partecipato con il proprio acquisto all'illecito fiscale (Corte di Giustizia, sentenza del 21 giugno 2012 relativa alle cause riunite C-80/11 e C-142/11).

Tanto premesso in tema di IVA, la Corte è poi passata

all'ambito delle **imposte dirette**, affermando che, in tema di reati tributari, ai fini della determinazione del reddito tassabile ex art. 14 comma 4-bis della L. 537/1993, come novellato dall'art. 8 del DL n. 16/2012, non è consentita la deducibilità di costi e spese per beni o prestazioni direttamente utilizzati per la commissione di **delitti non colposi** (cfr. Cass. n. 40559/2012), estendendosi tale nozione anche a ricomprendere più generali attività criminose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia fittiziamente contabilizzato costi pur realmente sostenuti (Cass. n. 22108/2014).

Si tratta, quindi, di una disposizione che, per le **imposte sui redditi** così come per l'**IVA**, trova la sua ragione nell'esigenza di impedire al contribuente – anche qui, sempre che sia consapevole della frode – il consolidamento del vantaggio illecito ottenuto, ovvero la possibilità di recuperare le somme investite per la consumazione del reato. Ne consegue che, in ipotesi di **operazioni soggettivamente inesistenti** nell'ambito delle c.d. "frodi carosello", devono ritenersi indeducibili – ai fini delle imposte sui redditi – i costi che il contribuente abbia consapevolmente assunto in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza, determinabilità.

Il nesso non sussiste a causa dell'antigiuridicità penale

In altre parole, il fondamentale principio di inerenza richiede che, tra il costo in deduzione e l'esercizio dell'attività di impresa, ricorra un nesso di **causa ed effetto** che, nel caso di costi da reato, non sussiste a causa dell'antigiuridicità penale (cfr. Cass. n. 23626/2011).

Ad avviso della Corte – in esplicito dissenso con la Relazione alla novella dell'art. 14 comma 4-bis del L. 537/1993 – l'indeducibilità costituisce, in sostanza, una vera e propria **sanzione**, una misura afflittiva che consegue a comportamenti consapevolmente e intenzionalmente delittuosi e che si cumula con quella prevista per il reato dal DLgs. n. 74/2000.

Di qui la confermata legittimità del sequestro preventivo oggetto del ricorso, disposto con riferimento alla contestata evasione dell'imposta sul reddito, senza possibilità di riconoscimento, ai fini della determinazione del "quantum" vincolabile, dell'**ammontare dei costi** e delle spese riferibili alla commissione del reato.

Col canale Civis possibile modificare on line l'F24

L'Agenzia delle Entrate illustra la nuova funzionalità del servizio dedicata alle deleghe per i tributi da lei gestiti

/ REDAZIONE

Con un comunicato stampa di ieri l'Agenzia delle Entrate ha annunciato una nuova funzionalità del proprio canale telematico Civis: da ieri, il contribuente o il professionista può **correggere direttamente on line** un eventuale errore commesso nella compilazione del modello F24 in occasione del pagamento di un tributo gestito dall'Amministrazione finanziaria.

La modifica del modello di pagamento avviene inviando una richiesta tramite il **servizio Civis F24**. Una volta effettuato l'accesso, il contribuente può ricercare il versamento da variare, inserire le modifiche e inviare la richiesta.

La lavorazione della modifica del modello è rapida ed è possibile consultare on line lo stato delle richieste presentate. Gli utenti Civis e i loro intermediari, se lo desiderano, possono ricevere gratuitamente l'avviso della conclusione della pratica tramite sms o e-mail e consultare on line l'esito della richiesta di modifica.

Per accedere al servizio Civis F24 è sufficiente essere abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (*Fisconline* o *Entratel*, per i professionisti che operano per conto dei loro assistiti) e selezionare l'apposito link "Richiesta modifica F24".

Ulteriori informazioni sono disponibili sul canale youtube dell'Amministrazione finanziaria e all'interno della Guida pubblicata sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

In particolare, in quest'ultimo documento viene precisato che è possibile presentare la richiesta di modifica **a condizione che** la delega:

- risulti già acquisita nella banca dati dell'Anagrafe tributaria;
- riguardi tributi gestiti dall'Agenzia (sono **esclusi**, dunque, i contributi/tributi delle sezioni INPS e altri enti previdenziali e assistenziali e i tributi della sezione IMU e altri enti locali);

- sia stata presentata negli ultimi tre anni solari antecedenti l'anno della richiesta (nell'esempio riportato si afferma che è possibile, entro il 2015, richiedere la modifica degli F24 versati dopo il 1° gennaio 2012);

- presenti almeno un **tributo non abbinato**.

Viene anche sottolineato che:

- in presenza di deleghe duplicate non è possibile inserire la richiesta di modifica;

- in relazione alla stessa delega è possibile inoltrare più di una richiesta di modifica, ma solo se la **richiesta precedente** è stata **già lavorata**. Un messaggio comunica all'utente la presenza di una richiesta non ancora conclusa.

Non modificabili gli importi a debito versati o a credito compensati

La guida contiene anche alcuni esempi di **modifiche** che è **possibile** effettuare. Per l'addizionale comunale è possibile modificare il periodo di riferimento e il codice tributo. Le variazioni consentite sono unicamente quelle in cui si sostituisce il codice dell'addizionale comunale con un equivalente codice riferito sempre all'addizionale comunale. Inoltre, è possibile modificare un **codice tributo erariale** in un codice tributo regionale e viceversa, mentre non è possibile modificare gli importi a debito versati né gli importi a credito compensati.

Si ricorda che Civis è il canale telematico di assistenza dell'Agenzia delle Entrate che fornisce inoltre assistenza sulle **comunicazioni di irregolarità**, sugli avvisi telematici e sulle cartelle di pagamento e consente la presentazione dei documenti per il controllo formale, sempre on line, senza che il cittadino o il professionista si debbano recare in un ufficio.