

**FISCO NEWS      2013   Roma il   /2013****AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**

Società semplice

**Società commerciali con due soci con potere di amministrazione disgiunto**

Dopo l'interpretazione dell'art. 2257 c.c. e l'indicazione dei difetti che nel funzionamento di quel modello di amministrazione possono verificarsi, si conclude ammonendo i soci fondatori di prendere consapevolezza dei concreti rischi che l'adozione di quel modello di gestione presenta.

**Esame ed interpretazione dell'art. 2257 c.c.**

Fra le norme della società semplice, estese alla società in nome collettivo ed all'accomandita semplice dai richiami contenuti negli artt. 2293 e 2315 c.c., l'art. 2257 dispone che, salva diversa pattuizione, l'amministrazione spetta a ciascuno dei soci disgiuntamente dagli altri. Nell'atto costitutivo potrà, peraltro, pattuirsi che non a tutti i soci il potere di amministrare viene conferito, come implicitamente prevede il secondo comma del medesimo articolo quando, regolando il potere di opposizione agli atti di amministrazione, dispone che questo potere spetta a ciascuno degli altri soci amministratori.

Non è pacifico in dottrina se, in relazione al potere di opposizione si debba ammettere a carico degli amministratori l'obbligo di dare informazione agli altri delle decisioni prese.

Sembra ragionevole una interpretazione della norma in senso positivo per evitare che l'esercizio dell'opposizione sia meramente casuale e dipendente dalla conoscenza ugualmente casuale dell'atto cui è diretta. L'interpretazione negativa, fondata su esigenze di funzionalità, sembra prevalente.

In difetto di espresse regole al riguardo, sarebbe opportuno che gli statuti societari optassero per l'una o l'altra delle espresse interpretazioni e regolassero, ove scegliessero la prima, la forma della comunicazione, il termine entro il quale l'opposizione deve essere proposta e la forma di essa.

Regole che dovranno essere formulate tenendo presente l'esigenza di rapidità propria dell'assunzione e realizzazione degli atti di amministrazione. La legge non definisce il contenuto dell'opposizione, ma, poiché la contestazione viene sollevata da un amministratore contro un altro, sembra ragionevole affermare che esso possa avere la stessa ampiezza del potere di amministrazione che con la contestazione viene usato. L'opponente, cioè, critica l'atto perché contrasta con uno o più dei canoni ai quali la buona amministrazione di una impresa societaria deve ispirarsi: la conformità all'oggetto sociale ed ai principi di correttezza amministrativa. Anche la scelta amministrativa fatta dall'amministratore opposto deve ammettersi come possibile oggetto di contestazione, perché il potere di opposizione previsto dalla legge dimostra l'intento di evitare che la solitudine dei singoli amministratori soci possa condurre a scelte poco ponderate o sconvenienti. Anche l'opponente, peraltro, dovrà esercitare il potere di opposizione, quale potere rientrante in quello generale di amministrazione, con prudenza e diligenza, in difetto delle quali egli sarà responsabile degli eventuali danni che dal ritardo dell'operazione opposta siano derivati alla società

## Compensazione ancora valida nella rivalutazione di terreni e partecipazioni

Malgrado la legge di stabilità non lo citi espressamente, il principio introdotto dal DL 70/2011 dovrebbe ormai essere una regola «a regime»

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

La legge di stabilità 2013 (L. 228/2012) ha introdotto, con l'art. 1, comma 473, un'ennesima **proroga della rivalutazione di terreni** e partecipazioni che, nell'attuale disposizione, devono essere detenuti al 1° gennaio 2013, mentre la perizia va asseverata (e versata almeno la prima rata dell'imposta sostitutiva) entro il 30 giugno 2013 (ovvero, entro il 1° luglio 2013, essendo il 30 giugno domenica).

La procedura è conosciuta dagli operatori, trattandosi della **decima riapertura dei termini** rispetto alla norma originaria (L. 448/2001), ma vi è un punto particolarmente delicato che attende una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate. Si tratta della possibilità di **compensare** l'imposta **sostitutiva** della presente rivalutazione con quella versata in occasione di precedenti riaperture del regime agevolato. Il principio è stato codificato per la prima volta dalla penultima rideterminazione del costo fiscale dei beni, cioè quella disposta con l'art. 7, comma 2, lett. ee) del DL 70/2011, mentre l'attuale norma si limita ad aggiornare le date di detenzione e di versamento, senza citare il disposto dell'appena citato DL.

Da qui il sospetto che in questa rivalutazione non valgano le regole di compensazione introdotte in tale decreto. La questione è delicata, ma chi scrive ritiene che il **principio di compensazione** introdotto dal DL 70/2011 sia ormai una regola **"a regime"** che accompagna ogni rivalutazione, a prescindere dal fatto che la riapertura la citi espressamente o meno.

Non va dimenticato che il principio in questione è stato introdotto dopo anni di **contenzioso** con l'Agenzia delle Entrate, che pretendeva l'effettuazione di un nuovo e totale versamento di imposta sostitutiva, potendo poi il contribuente chiedere il rimborso di quella versata precedentemente.

Questa procedura ha generato una molteplicità di **ricorsi**, e proprio per chiudere questo contenzioso è stata esplorata la diversa soluzione della compensazione. Non a caso la circ. Agenzia delle Entrate n. [47/2011](#) dedica un paragrafo (n. 4) alla chiusura del contenzioso aperto con i contribuenti, e sarebbe davvero **singolare** che l'attuale rivalutazione producesse l'effetto di riaprire quel contenzioso. Peraltro, va notato che tutti i commentatori hanno concluso che, pur nel silenzio della legge di stabilità 2013, si debba intendere **vigente** il principio della compensazione dell'imposta sostitutiva.

Se si conviene che il principio di compensazione sia applicabile anche all'attuale procedura di rivalutazione, diviene interessante valutare il caso del bene appena rivalutato e oggi caratterizzato da **perdita di valore** rispetto al dato al 1° gennaio 2011. Infatti, la procedura di **compensazione** dell'imposta sostitutiva è **efficace** quando il bene acquista nel tempo **valore**, ma forse lo è ancora di più nell'ipotesi contraria, cioè quando il bene si svaluta. È il caso, in particolare, del **terreno edificabile**: ebbene, in tempi di profonda crisi del mercato delle compravendite in edilizia, è del tutto probabile che il terreno rivalutato al 1° luglio 2011 oggi presenti valore inferiore. Ma che accadrebbe se esso fosse **ceduto a valore**

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

**inferiore** rispetto a quello rivalutato? Se si trattasse di una partecipazione le conseguenze sarebbero, tutto sommato, accettabili, dato che l'eventuale minusvalenza sarebbe indeducibile, ma senza ulteriori conseguenze.

### Interessante il caso del bene appena rivalutato che ha perso valore

Per i terreni, invece, la circ. [82/2001](#) ha chiarito che il valore rivalutato è **valore minimo** ai fini delle imposte dirette e indirette, sicché una cessione ad un corrispettivo inferiore al valore rivalutato comporterebbe l'**annullamento** di fatto della **rivalutazione**. La conseguenza è che la sostitutiva dovrebbe essere **rimborsata**, ma la cessione darebbe origine ad una **plusvalenza** calcolata con riferimento al valore originario del cespite. Facciamo l'**ipotesi** che il terreno avesse un valore originario di **100**, rivalutato nel 2012 a **1000** e cedibile nel 2013 a **800**. Invece di una minusvalenza di 200, si genererebbe una plusvalenza di **700**, con grave danno per il cedente che dovrebbe attendere il rimborso della imposta sostitutiva ma, nel frattempo, versare le ordinarie imposte sul differenziale positivo. Né si può dire che la rivalutazione precedente, per la quale sia stata versata la prima rata, possa essere bloccata *in nuce* non versando le ulteriori due rate di imposta sostitutiva, poiché, come ha ricordato la circ. 47/2011, par. 1.3, la procedura si perfeziona con l'**asseverazione** della perizia e il **versamento** della **prima rata** di imposta sostitutiva. Pertanto, il mancato versamento delle altre due rate comporterebbe l'iscrizione a **ruolo** del debito tributario.

Una soluzione a questo problema consiste nell'applicare il principio di **compensazione** ed eseguendo un'**ulteriore rivalutazione** del terreno edificabile. In questa nuova rivalutazione il perito stimerà che il valore dell'area al 1° gennaio 2013 risulta pari a 800 (nel nostro esempio), quindi inferiore rispetto alla precedente rivalutazione. Al momento di procedere al versamento dell'imposta sostitutiva si noterà che è già stata versata la prima rata su un valore di 1000, quindi  $40/3 = 13,33$ . Nella nuova situazione l'imposta sostitutiva su 800 è pari a **32**, di cui 13,33 già versati. Nel calcolo della rata di imposta sostitutiva da versare il 30 giugno 2013 si scomputa l'imposta già versata e si divide il risultato per 3, quindi  $18,67/3 = 6,22$ , secondo una procedura chiarita dalla citata circ. 47/2011.

È chiaro che se la rivalutazione precedente fosse stata eseguita e l'imposta fosse stata versata **integralmente**, nell'attuale rivalutazione **non** vi sarebbe alcun **debito** di imposta sostitutiva ed il terreno assumerebbe il nuovo e ridotto valore semplicemente a seguito della redazione della perizia asseverata per 800. È altrettanto chiaro che in tale ipotesi **non** sarebbe possibile ottenere il **rimborso** della **differenza** tra le due imposte sostitutive, ma già un ottimo risultato sarebbe vedere riconosciuto il nuovo (e ridotto) valore dell'area edificabile, a questo punto cedibile per quest'ultimo valore senza le negative conseguenze a cui sopra si accennava.

La conferma della correttezza di questa procedura è rinvenibile nella risposta della DRE Marche (prot. [32598](#) del 13 dicembre 2011) ad un interpello, risposta in cui si conferma la

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

**legittimità** di una **nuova rivalutazione** con stima del terreno per un valore inferiore alla precedente rivalutazione, senza versare alcuna imposta sostitutiva e chiarendo che il differenziale delle imposte sostitutive non genera un credito fiscale, poiché, come sarebbe accaduto con la richiesta di rimborso, non è possibile ottenere la restituzione della maggiore imposta versata nella precedente rivalutazione.

## Per l'attività di allevamento, criteri di calcolo fermi al 2006

Per determinare il reddito generato da tale attività, valgono ancora i coefficienti stabiliti dal DM del 20 aprile 2006

Il **reddito agrario** (artt. 32-35 del TUIR):

- è attribuibile ai soggetti (possessori o affittuari del fondo) che svolgono attività agricole **sul terreno**, direttamente o avvalendosi del lavoro di dipendenti;
- esprime la componente della **redditività media ordinaria** del terreno imputabile al capitale d'esercizio ed al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti delle potenzialità del fondo, nell'esercizio di attività agricole su di esso;
- è determinato mediante l'applicazione di **tariffe d'estimo** stabilite per ciascuna qualità e classe di coltura secondo le norme della legge catastale (art. 3 del DPR 604/73).

Con riferimento all'**allevamento di animali**, si genera reddito agrario soltanto se svolto con mangimi ottenibili per **almeno un quarto** dal terreno.

È quindi necessario determinare il numero di **capi** che, per ciascuna specie animale, può essere alimentato mediante mangimi prodotti per almeno il 25% sul fondo.

A tal fine, ai sensi dell'art. 32, comma 3 del TUIR, con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro dell'Agricoltura e delle Foreste, è stabilito **per ciascuna specie animale il numero dei capi** che rientra nei **limiti** di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) del TUIR, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata.

In attuazione di tale disposizione, sono stati emanati:

- per il biennio **2003-2004**, il DM 17 dicembre 2003;
- per il biennio **2005-2006**, il DM 20 aprile 2006;
- per il biennio **2007-2008**, il DM 27 maggio 2008 (che ha confermato i parametri forniti dal DM 20 aprile 2006 con riferimento al biennio precedente);

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- per il biennio 2009-2010, il **DM 10 maggio 2010** (che ha confermato quanto stabilito dal DM 20 aprile 2006, con riferimento al biennio 2005-2006).

Il reddito generato dall'attività di allevamento, rispetto ai capi di bestiame in eccedenza, costituisce **reddito d'impresa**, anche quando, per gli imprenditori individuali e le società semplici che non optino per l'applicazione dei criteri ordinari di determinazione del reddito d'impresa, esso venga determinato forfetariamente (art. 56, comma 5 del TUIR), moltiplicando:

- il numero dei **capi eccedenti**;
- per il **valore medio** del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) del TUIR (stabilito dal decreto ministeriale);
- per il **coefficiente moltiplicatore** che tenga conto dell'incidenza dei costi (stabilito dal decreto ministeriale).

### **Ad oggi, non risulta approvato il DM per il biennio 2011-2012**

Stante quanto premesso, occorre evidenziare che il numero dei capi che rientrano nei limiti dell'attività agricola è attualmente **fermo al 2006** e che i successivi decreti ministeriali non hanno fatto altro che confermare quanto contenuto nel DM del 20 aprile 2006 e nelle relative Tabelle.

Un dubbio che ci si è posti è come ci si debba comportare con riferimento agli anni **2011-2012** vista l'assenza di una proroga normativa dei valori e dei coefficienti fissati nel 2006. Visto il contenuto delle istruzioni al modello UNICO, di cui si dirà a breve, sembrerebbe che tali valori siano stati, "di fatto", tacitamente estesi agli anni 2011 e 2012.

Infatti, mentre le istruzioni a **UNICO SP 2011**, correttamente, rimandano al **DM del 10 maggio 2010** ("Il valore medio e il coefficiente sopraindicati sono stati stabiliti, per il biennio 2009-2010, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, del 10 maggio 2010"), le istruzioni del modello **UNICO SP 2012** rimandano ad un **decreto in corso di approvazione** ("Il valore medio e il coefficiente sopraindicati sono stati stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, in corso di approvazione"). Decreto che, ad oggi **non** risulta essere stato **approvato**.

Considerato che le istruzioni contenute nella bozza di **UNICO SP 2013**, invece, espungono le parole "in corso di approvazione" e che i **coefficienti di normalizzazione** ivi indicati (nello "Schema di calcolo per la determinazione del reddito agrario complessivo normalizzato e del numero dei capi ridotto all'unità di misura" necessario per la compilazione del rigo RD2) sono gli **stessi** della dichiarazione per i **redditi 2010** (UNICO 2011), sembra evidente siano stati "**di fatto**" **differiti i coefficienti del 2006**.

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it



ACCERTAMENTO

## Impossibile l'applicazione retroattiva del «nuovo» redditometro

Nel videoforum 2013, l'Agenzia ha fornito chiarimenti anche su Redditest e ruolo dei beni promiscui nella ricostruzione del reddito

**Non applicabilità retroattiva** delle nuove disposizioni in materia di **redditometro**, **rilevanza** ai fini della ricostruzione del reddito complessivo dei **beni dell'imprenditore** o del **lavoratore autonomo** per la parte non riferibile all'attività ovvero su base forfetaria, ruolo del **Redditest di mero orientamento** sulla congruità fiscale. Sono queste le indicazioni che l'Agenzia delle Entrate ha fornito in occasione del *videoforum* organizzato da *Italia Oggi* il 17 gennaio, in risposta ai quesiti formulati sul decreto del 24 dicembre 2012 che, come noto, ha dato attuazione alle nuove disposizioni contenute nell'art. 38 del DPR n. 600/1973 in materia di redditometro.

Un quesito ha riguardato la possibile applicazione del “nuovo” redditometro in luogo del “vecchio” (valevole per gli accertamenti sino a tutto il periodo di imposta 2008), sulla scorta, nella sostanza, di quanto l'Amministrazione finanziaria stessa ha affermato in tema di **studi di settore** nel momento in cui interveniva l'evoluzione dello studio medesimo. La risposta è stata tranciante nell'affermare l'**impossibilità** della **applicazione retroattiva** del nuovo strumento sulla scorta di un dato letterale normativo differente. Se questa ultima osservazione è senza dubbio vera ed è indubitabile che l'Agenzia delle Entrate risponde conformemente al suo ruolo, tale affermazione dovrà essere verificata nella sostanza e cioè a fronte di un vaglio giurisdizionale.

Appare infatti fuori dubbio che, in sede contenziosa, laddove il contribuente che ha impugnato un avviso di accertamento relativo ai periodi di imposta precedenti il 2009, nel momento in cui dovesse raggiungere un **risultato migliore** applicando a ritroso le nuove disposizioni, tenterà di far valere proprio queste ultime. Contando anche sul principio che, secondo la stessa Amministrazione finanziaria, il nuovo redditometro rappresenta in **modo più coerente** la reale capacità contributiva. Peraltro, una difformità profonda tale da non consentire un'applicazione retroattiva delle nuove regole sarebbe **difficilmente giustificabile**, considerando che si tratta di anni consecutivi e che, dunque, i principi applicabili per il 2009 non divengono inapplicabili con riferimento ad un solo anno precedente.

La risposta fornita in relazione all'attendibilità del **Redditest** pare far comprendere come questo strumento prettamente informatico e non del tutto in linea con il decreto del 24 dicembre 2012 possa rappresentare, esclusivamente, un **orientamento di massima** sulla

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

“fedeltà” fiscale del contribuente. Viene utilizzata nella risposta la parola “autodiagnosi” che, di fatto, sembrerebbe stare a significare che la luce verde del Redditest, pur soddisfacente in linea generale, non riveste alcun ruolo di particolare protezione rispetto ad un potenziale accertamento da redditometro.

## **I beni promiscui rilevano per la parte non riferibile all'attività**

Altra risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate ha riguardato il ruolo di quei **beni** che vengono utilizzati sia ai **fini personali** che per lo svolgimento di un'**attività di impresa** o di **lavoro autonomo**.

Sul punto, va ricordato che l'art. 2, comma 2 del decreto afferma che “**Non** si considerano **sostenute** dalla **persona fisica** le spese per i beni e servizi se gli stessi sono relativi **esclusivamente ed effettivamente** all'attività di **impresa** o all'esercizio di **arti o professioni**, sempre che tale circostanza risulti da idonea **documentazione**”.

L'Amministrazione finanziaria, in risposta ad uno specifico quesito, afferma che i beni ed i servizi in questione, come ad esempio le auto in uso promiscuo, rilevano ai fini del redditometro per la parte **non riferibile** al reddito professionale o di impresa ovvero per la quota parte di spesa non fiscalmente deducibile. In altri termini, non pare esclusa quantomeno in linea di principio la possibilità di dimostrare che la quota di spese riferibile all'attività di impresa o di lavoro autonomo in relazione al bene che è anche utilizzato per le predette attività sia **superiore** a quanto previsto dalle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi. Si pensi, ad esempio, al caso degli automezzi per i quali la deducibilità fiscale dei relativi componenti negativi, sino al periodo di imposta 2012, è fissata in una quota pari al 40%.

IVA

## **Dichiarazione IVA per le compensazioni sopra i 5.000 euro**

Per i crediti di importo superiore a 15.000 euro, scatta sempre l'apposizione del visto di conformità

Con l'avvicinarsi del **28 febbraio**, come ogni anno gli operatori tornano ad affrontare la complessa e articolata disciplina della **compensazione dei crediti IVA**.

In merito, si ricorda che, al fine di contrastare possibili abusi nell'ambito della compensazione di crediti d'imposta, con il DL 78/2009 e successive modifiche sono stati introdotti alcuni vincoli, ossia:

- la **compensazione nel modello F24** dei crediti IVA di importo **superiore a 5.000 euro annui** può essere effettuata solo dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

della **dichiarazione annuale** o dell'istanza trimestrale (modello TR);

- l'obbligo, per i soggetti che effettuano la compensazione, nel modello F24, di crediti IVA superiori a 5.000 euro annui, di utilizzare per la presentazione dei modelli F24 esclusivamente i **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;
- l'utilizzo in compensazione di crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui comporta altresì l'obbligo che la dichiarazione annuale IVA, dalla quale emerge il credito, rechi l'apposizione del **visto di conformità** oppure è sufficiente la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale dei conti.

Il limite di 5.000 o 15.000 euro, riferito all'anno di maturazione del credito (e non all'anno solare di utilizzo in compensazione), deve essere calcolato **distintamente** per ciascuna tipologia di credito IVA (annuale o infrannuale).

Esso, inoltre, non comprende i crediti IVA (o parte di essi) che vengono utilizzati in compensazione "interna" con i versamenti IVA.

Per i crediti trimestrali, il limite di 5.000 euro deve essere verificato con riferimento alla somma degli importi maturati nei **primi tre trimestri** dell'anno.

Ipotizziamo un contribuente che, nel 2013, presenti la dichiarazione IVA relativa al 2012 con un credito IVA da utilizzare in compensazione pari a **80.000 euro** e due modelli TR (secondo e terzo trimestre) relativi al 2012 con richiesta di compensazione pari, rispettivamente, a **20.000** e **30.000** euro.

Tale contribuente disporrà di un *plafond*, riferito al credito annuale, pari a 80.000 euro, nonché di un *plafond*, riferito alla somma dei crediti trimestrali, pari a 50.000 euro.

Al fine di compensare nel modello F24 crediti IVA di importo superiore a 15.000 euro annui, sulla dichiarazione annuale deve essere apposto il **visto di conformità** o la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale.

Per poter rilasciare il visto di conformità, tali soggetti devono:

- stipulare un'apposita **polizza assicurativa** della responsabilità civile;
- presentare una **specifica comunicazione** alla Direzione regionale delle Entrate (DRE) territorialmente competente.

In seguito alla suddetta comunicazione, la DRE:

- verifica il possesso dei requisiti richiesti;
- iscrive il professionista in un apposito Elenco informatizzato.

L'inserimento nell'elenco centralizzato dei soggetti abilitati all'apposizione del visto di conformità **decorre dalla data della comunicazione** inviata alla Direzione regionale delle Entrate; anche se la documentazione viene perfezionata in un secondo tempo perché incompleta e per mantenere la propria iscrizione nell'Elenco dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità, il professionista deve provvedere a comunicare alla DRE competente:

- qualsiasi variazione relativa alle informazioni o ai requisiti contenuti nella comunicazione

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it



preventiva, in particolare quelli riguardanti il rinnovo, l'adeguamento e il pagamento dei premi della polizza sulla responsabilità civile;

- entro 30 giorni da quando la variazione si verifica.

Si ricorda che la circ. DRE Piemonte del 2 febbraio 2012 ha fornito precisazioni sulle conseguenze derivanti dal **mancato invio degli attestati delle quietanze** delle polizze assicurative ai fini del mantenimento del visto di conformità *ex art. 10 del DL 78/2009*. In particolare, la circolare precisa che:

- in prossimità della scadenza di ciascuna polizza, qualora il professionista non produca il rinnovo della polizza assicurativa ovvero gli attestati delle quietanze, la DRE inoltrerà un **primo invito** in tal senso a mezzo mail, fax o lettera;

- ove il professionista non ottempererà, gli sarà inviata un'ulteriore formale richiesta di **sanare l'irregolarità** entro 30 giorni, avvertendolo nel contempo che, in caso di mancata regolarizzazione entro tale termine, sarà cancellato d'ufficio dall'elenco per rinuncia all'iscrizione.

## Servizi di intermediazione dei rifiuti con IVA al 10%

Dato l'inserimento di tale attività nel ciclo di gestione, l'aliquota ridotta è applicabile anche al compenso dell'intermediario senza detenzione

Nell'ambito del **ciclo di gestione dei rifiuti** (che comprende la raccolta, il trasporto e lo smaltimento, nonché il controllo delle discariche dopo la chiusura), si inserisce anche la figura dell'**intermediario senza detenzione**, che viene individuato in dottrina come la figura deputata a favorire il rapporto tra i soggetti principalmente coinvolti nel predetto ciclo di gestione.

In particolare, tale soggetto, pur senza mai entrare in contatto materiale con i rifiuti (da ciò il termine di intermediario senza detenzione) svolge **diverse attività** volte ad assicurare al produttore la migliore gestione del ciclo dei rifiuti, fornendo anche un **supporto** di tipo **consulenziale**.

In tale ambito, si pone la questione della corretta individuazione dell'**aliquota IVA** cui assoggettare i **compensi** spettanti all'**intermediario**, ricordando che, secondo quanto stabilito dal n. 127-*sexiesdecies*) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, si applica l'aliquota ridotta del **10%** alle "prestazioni di gestione, stoccaggio, e deposito temporaneo, previste dall'articolo 6, comma 1, lettere d), l) e m), del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, di rifiuti urbani (...), nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione".

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

In merito a tale disposizione normativa, è opportuno evidenziare quanto segue:

- il DLgs. 5 febbraio 1997 n. 22 è stato **abrogato e sostituito** dal DLgs. 3 aprile 2006, n. 152 (Testo Unico ambientale, artt. 183 e 184), in cui si riprendono integralmente gli articoli in precedenza del DLgs. n. 22/1997, contenuti nel n. 127-*sexiesdecies*) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72;
- le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate 12 settembre 2007, n. [249](#) e n. [250](#), hanno precisato che, a seguito dei predetti interventi normativi, i riferimenti al DLgs. n. 22/1997, contenuti nella tabella allegata al DPR 633/72, devono intendersi riferiti alla normativa di cui al DLgs. n. 152/2006.

Successivamente, il DLgs. 3 dicembre 2010, n. 205 (entrato in vigore il 25 dicembre 2010), nel recepire la Direttiva 2008/98/CE, ha modificato l'art. 183, lett. l) e n) del DLgs. n. 152/2006, rispettivamente inserendo la definizione di **intermediario dei rifiuti** (delineandolo come impresa che non acquisisce la materiale disponibilità dei rifiuti) e, mediante una modifica della nozione di "gestione" dei rifiuti, prevedendo che rientrino in tale ambito anche "le **operazioni** effettuate in qualità di **commerciante o intermediario**".

Dal nuovo quadro normativo, dovrebbe dedursi che, nell'ambito del ciclo di gestione dei rifiuti, rientrano non solo le operazioni relative alla raccolta, trasporto, recupero e smaltimento, ma anche quelle concernenti l'intermediazione degli stessi, poiché l'art. 183, lett. l) e n) del DLgs. n. 152/2006 include nel suddetto ciclo di gestione anche l'attività posta in essere dall'**intermediario**, la cui figura viene normativamente prevista.

### **Aliquota ridotta per "attrazione" automatica**

Ora, riprendendo il contenuto dei citati documenti di prassi (ris. nn. 249 e 250 del 2007), secondo cui i riferimenti normativi contenuti nella disposizione di cui al n. 127-*sexiesdecies*) della tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, devono intendersi aggiornati alle disposizioni normative che si sono succedute all'abrogato DLgs. n. 22/1997, si dovrebbe dedurre che, stante l'inserimento nell'ambito del ciclo di gestione dei rifiuti anche dell'attività dell'intermediario senza detenzione, anche al **compenso** spettante per l'attività di tale soggetto debba rendersi applicabile l'**aliquota ridotta** del **10%**, di cui al predetto n. 127-*sexiesdecies*).

Come detto, infatti, a seguito dell'entrata in vigore del DLgs. n. 205/2010, che ha sostituito il precedente DLgs. n. 152/2006, la **nozione** di "gestione" dei rifiuti è stata **modificata**, includendovi anche le operazioni effettuate dagli intermediari, con conseguente "**attrazione**" **automatica** (per effetto dei successivi interventi normativi) nell'ambito dell'**aliquota ridotta** anche delle competenze spettanti a tali soggetti.

IVA

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

## Per la numerazione delle fatture valgono anche le «vecchie» regole

Secondo la risoluzione 1 dell'Agenzia, l'identificazione univoca è garantita dalla data della fattura

L'univocità della numerazione è garantita anche **dal solo numero** in abbinamento con la data. In ogni caso, esiste **ampia libertà** nella scelta dei criteri di numerazione.

Questi, in estrema sintesi, i chiarimenti diffusi ieri dall'Agenzia delle Entrate con riferimento **alla nuova formulazione** dell'art. 21 del DPR 633/1972 in materia di contenuto minimo della fattura.

Occorre ricordare che l'art. 226, punto 2), della Direttiva n. 112/2006/CE, anche nel testo anteriore alle modifiche introdotte, con effetto **dal 1° gennaio** 2013, dalla Direttiva n. 45/2010/UE, richiede che la **fattura sia unica**.

In particolare, è previsto che nel documento emesso debba essere indicato “un **numero sequenziale**, con una o più serie, che **identifichi la fattura in modo unico**”.

Sul punto, il riformulato art. 21 del DPR n. 633/1972 è **allineato** alla norma comunitaria, prevedendo che la fattura debba contenere il “numero progressivo che la identifichi in modo univoco”.

In attesa di una conferma ufficiale, pareva lecito ritenere che il requisito in esame fosse soddisfatto anche laddove al numero della fattura si aggiunga, per esempio per esigenze di maggior chiarezza, l'**anno di emissione del documento** (es. 1/2013).

Era, inoltre, legittimo supporre che tale possibilità non preclude l'utilizzo di numerazioni progressive **svincolate dall'anno di riferimento**, posto che la nuova norma interna (art. 21, comma 2, lett. b), a differenza di quella previgente – art. 21, comma 2), non fa più espresso riferimento alla numerazione “in ordine progressivo **per anno solare**”.

Come si è accennato, l'auspicato chiarimento è giunto dalla risoluzione n. 1 del 10 gennaio 2013, con la quale l'Agenzia delle Entrate osserva, innanzitutto, che la modifica normativa in questione si è resa necessaria al fine di recepire nell'ordinamento italiano la nuova disciplina comunitaria in materia di fatturazione recata dalla Direttiva n. 2006/112/CE, come modificata dalla Direttiva n. 2010/45/UE.

La Commissione europea ha, infatti, rilevato che la normativa italiana, imponendo ai soggetti passivi di ricominciare ogni anno una nuova serie di numeri sequenziali, introduceva un **ulteriore adempimento** a carico dei soggetti passivi non richiesto dall'art. 226 della citata Direttiva.

Tanto premesso, l'Agenzia ha precisato che il requisito dell'identificazione univoca prevista dall'attuale formulazione della norma è soddisfatto con **qualsiasi tipologia di numerazione**

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

**progressiva** che garantisca, per l'appunto, l'identificazione univoca della fattura, se del caso anche mediante **riferimento alla data della fattura** stessa.

Di conseguenza, a decorrere **dal 1° gennaio 2013**, può essere adottata una numerazione progressiva che, partendo dal numero 1, prosegue **ininterrottamente** per tutti gli anni solari di attività del contribuente, fino alla cessazione dell'attività stessa. Questa tipologia di numerazione progressiva è, di per sé, idonea ad identificare in modo univoco la fattura, in considerazione dell'**irripetibilità** del numero di volta in volta attribuito al documento fiscale.

In alternativa, sempre dal 1° gennaio 2013, la numerazione progressiva può anche iniziare dal **numero successivo** a quello dell'ultima fattura emessa nel 2012. Anche in tal caso, la tipologia di numerazione progressiva adottata consente l'identificazione in modo univoco della fattura, ancorché la numerazione non inizi da 1.

Ove ritenuto più agevole, resta tuttora possibile continuare ad adottare il sistema di **numerazione progressiva per anno solare**, in quanto l'identificazione univoca della fattura è, anche in tal caso, comunque garantita dalla **contestuale presenza** nel documento della **data** che, in base all'art. 21, comma 2, lett. a), del DPR n. 633/1972, costituisce un elemento obbligatorio della fattura, così come già previsto dal previgente art. 21, comma 2.

In definitiva, fermo restando l'obbligo di indicare in fattura la **data**, l'Agenzia considera ammissibile la numerazione progressiva che, rispetto a ciascun anno solare, sia svincolata dal riferimento all'anno di emissione del documento (es. fattura n. 1, fattura n. 2, ecc.), oppure che contenga l'espreso richiamo all'anno di emissione (es. fattura n. 1/2013, fattura n. 2/2013, ecc.).

### **Resta fermo l'obbligo di indicare in fattura la data**

Anche se la risoluzione non lo precisa, deve ritenersi ammessa, in linea con l'art. 226, punto 2), della Direttiva n. 2006/112/CE, la **numerazione progressiva distinta per serie**, contraddistinta cioè da elementi alfanumerici, sia per esigenze del soggetto passivo sia per **esigenze di natura contabile**, come richiesto per gli scambi intracomunitari di beni.

## **L'istanza di rimborso IRAP fa i conti con le operazioni straordinarie**

La compilazione è problematica, in particolare, nelle ipotesi di fusione per incorporazione, scissione totale e conferimento d'azienda

La compilazione dell'**istanza di rimborso IRAP** può presentare insidie, quando per effetto di un'**operazione straordinaria** il soggetto che origina il rimborso (a seguito dell'IRAP versata sul costo del lavoro) sia estinto, come accade nell'ipotesi di fusione per

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

incorporazione o scissione totale. Si pone anche il problema del **conferimento d'azienda**, operazione non analizzata dalle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, la **società scissa o quella fusa**, per i periodi d'imposta dal 2007 al 2011 in cui erano attive, possono trovarsi nella condizione di poter ridurre il proprio imponibile o incrementare la perdita fiscale dichiarata. Nel caso di istanza di rimborso a seguito di **riduzione dell'imponibile**, le istruzioni nulla dicono, ma trattandosi di un rimborso che va a beneficio del soggetto avente causa, sembra logico eseguire la compilazione dell'istanza indicando nel frontespizio i dati della società dante causa e, nella sezione "dati relativi al rappresentante firmatario", il codice fiscale del soggetto avente causa. In caso di scissione totale, il rimborso **non** potrà che essere erogato alle beneficiarie sulla base dello stesso **criterio proporzionale** con il quale è stato suddiviso il patrimonio netto.

Le **istruzioni**, invece, esaminano il caso della maggiore perdita generata in capo alla **società dante causa** che va a confluire nell'imponibile della società avente causa. L'istanza in questo caso va **sdoppiata**. Da una parte occorre compilarne una per evidenziare la maggiore perdita: la compilazione avviene materialmente a cura del **soggetto avente causa** (che indica il proprio codice fiscale nella sezione dati relativi al firmatario), che compilerà il rigo RI 4 in nome e per conto del soggetto estinto. Poi la perdita può confluire nel soggetto avente causa e generare un rimborso, tramite un'altra istanza compilata *in toto* dal soggetto risultante dall'**operazione straordinaria**. Le istruzioni avvertono che la perdita potrebbe anche non "incrociare" (nel periodo 2007/2011) un reddito capiente in capo all'avente causa e, in tal caso, la maggiore perdita verrà utilizzata dall'avente causa alla **prima occasione utile**. Se l'operazione straordinaria è consistita in una **scissione totale**, allora la maggiore perdita va segnalata autonomamente, e *pro quota*, in singole istanze presentate dalle beneficiarie ciascuna per la maggiore quota di perdita attribuita.

Se invece la scissione è **parziale**, e quindi il soggetto dante causa non è estinto, sarà quest'ultimo a compilare l'istanza per evidenziare l'intera maggiore perdita, comprensiva della quota attribuita alle beneficiarie.

#### Chi presenta l'istanza in caso di **conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale**?

Se, infatti, da un lato si verifica la cessazione dell'azienda del soggetto conferente, ciò non significa che il conferente non abbia diritto al rimborso, bensì solo che tale soggetto abbia semplicemente mutato il suo *status* di soggetto passivo da imprenditore a **persona fisica**. A ben guardare è la stessa situazione di qualunque altra impresa individuale che abbia cessato l'attività e che abbia comunque maturato, nei periodi d'imposta in cui era attiva, il **diritto al rimborso** avendo versato un certo ammontare di IRAP.

Dato per assodato che anche nel caso del conferimento dell'unica azienda spetti il rimborso, occorre valutare **chi debba inoltrare l'istanza**, se il conferente o la conferitaria. Si ritiene che, nel caso in esame, il diritto al rimborso spetti al **conferente**, in quanto è vero che il

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it



conferimento d'azienda è un'operazione fiscalmente neutra come la fusione o la scissione, ma non si verifica una successione a titolo universale da parte della conferitaria. Parrebbe, infatti, non ragionevole sostenere che il credito maturato da parte della conferente, credito del quale non si era tenuto conto nell'operazione di conferimento in quanto sorto in epoca successiva allo stesso, risulti **fruibile dalla conferitaria**, tenendo anche presente che in una siffatta ipotesi varierebbe anche la valutazione dell'azienda conferita e, quindi, anche la valutazione della quota di partecipazione ottenuta a titolo di corrispettivo.

Discorso diverso se il conferimento avviene da parte di **società**, poiché in tal caso non vi è alcuna estinzione del soggetto conferente, il quale sostituisce, ai valori trasferiti alla conferitaria, la partecipazione ottenuta come corrispettivo.

Il caso è, pertanto, del tutto analogo a quello della **scissione parziale**.

Sarà quindi la **conferente** a dover presentare l'istanza di rimborso con riferimento ai periodi d'imposta precedenti alla data di effetto dell'operazione.

Nell'ipotesi in cui in tali periodi la conferente abbia presentato perdite fiscali, valgono le precedenti considerazioni.

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it