

Osservatorio fiscale

a cura di Massimo Gabelli

@ Il testo integrale dei provvedimenti è disponibile su:
www.ipsoa.it/lesocieta

LEGISLAZIONE

Decreto "Salva italia"

Le principali novità fiscali

@ D.L. 6 dicembre 2011, n. 201

G.U. n. 284, del 6 dicembre 2011 - Suppl. ord. n. 251

Nel D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 - pubblicato sul Supplemento Ordinario n. 251, della Gazzetta Ufficiale n. 284, del 6 dicembre 2011 - recante le disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici, sono previste, tra l'altro una serie di significative novità in materia tributaria.

In particolare, l'art. 1 del predetto decreto dispone che, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011, le società di capitali, le cooperative, gli enti e i *trust* commerciali residenti nel territorio dello Stato, le stabili organizzazioni in Italia di società non residenti, nonché le società commerciali di persone e le imprese individuali in regime di contabilità ordinaria possono dedurre dal reddito complessivo netto dichiarato un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio, riprendendo la logica che fu dell'abolita DIT.

Detto rendimento è determinato mediante l'applicazione di un'apposita aliquota percentuale alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010; in via transitoria, per il primo triennio di applicazione della norma, la predetta aliquota è fissata nella misura del 3%.

La quota del rendimento nozionale che eccede il reddito complessivo netto è computata in aumento dell'importo deducibile nei periodi d'imposta successivi.

Il successivo art. 2, del decreto prevede la deduzione integrale dal reddito d'impresa dell'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente ed assimilato (costo del lavoro imponibile determinato al netto delle deduzioni previste dall'art. 11, commi 1, lett. a), 1 *bis*, 4 *bis*, 4 *bis*1, D.Lgs. n. 446/1997), con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2011.

In base al testo in fase di conversione, la deduzione forfettaria del 10% previgente prevista dall'art. 6, D.L. n. 185/2009, e riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi o oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni di cui all'art. 11, commi 1, lett. a), 1 *bis*, 4 *bis*, 4 *bis*1, D.Lgs. n. 446/1997 sarà soppressa a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012.

L'art. 9, del predetto decreto rivede il regime di conversione in credito d'imposta di talune imposte anticipate appostate in bilancio (art. 2, comma 56, D.L. n. 225/2010). Secondo quanto disposto dal comma 55, di tale articolo, le attività per imposte anticipate attive iscritte in bilancio relative (i) a svalutazioni di crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile ai sensi dell'art. 106, comma 3, del TUIR e (ii) al valore del-

l'avviamento e delle attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi, sono trasformate in crediti d'imposta qualora nel bilancio individuale della società sia rilevata una perdita d'esercizio alle condizioni che seguono.

La trasformazione in commento decorre dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci, o dei diversi organi competenti per legge, ed opera per un importo pari al prodotto tra la perdita d'esercizio e il rapporto tra le attività per imposte anticipate e la somma del capitale e delle riserve (sulla base dei dati del medesimo bilancio approvato). Inoltre, anche la quota delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio relative alle perdite di cui all'art. 84, D.P.R. n. 917/1986, e derivante dalla deduzione dei predetti componenti negativi di reddito, è trasformata per intero in crediti d'imposta. Tale trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la perdita.

La perdita del periodo d'imposta rilevata nella dichiarazione dei redditi è computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per un ammontare pari alla perdita del periodo d'imposta rilevata nella dichiarazione dei redditi di cui al periodo precedente ridotta dei componenti negativi di reddito che hanno dato luogo alla quota di attività per imposte anticipate trasformata in crediti d'imposta.

Il credito d'imposta non produce interessi e può essere rimborsabile, oltre che utilizzabile in compensazione c.d. orizzontale senza alcun limite d'importo.

Detto credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi e non concorre alla formazione del reddito d'impresa, né della base imponibile IRAP.

Mediante l'inserimento all'art. 19, D.P.R. n. 602/1973 con l'inserimento del comma 1 *bis*, l'art. 10, D.L. n. 201/2011, proroga di ulteriori 72 mesi la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo già prevista dal comma 1 di tale articolo, nel caso in cui sia comprovato un peggioramento della situazione economica del debitore. In tal caso, quest'ultimo può chiedere che il piano di rateazione preveda, in luogo della rata costante, rate variabili di importo crescente per ciascun anno.

Inoltre, nel caso in cui le dilazioni di pagamento previste da tale art. 19, concesse fino alla data di entrata in vigore del D.L. n. 201/2011 (ossia il 6 dicembre 2011) siano state interessate dal mancato pagamento della prima rata o, successivamente, di due rate, e a tale data, non siano state ancora prorogate, le stesse possono essere prolungate per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi, ma a condizione che il debitore compri un temporaneo peggioramento della situazione di difficoltà posta alla base della concessione della prima dilazione di pagamento.

Sempre in materia di rateizzazione delle somme dovute, il legislatore prevede l'abrogazione del disposto legislativo di cui all'art. 3 *bis*, comma 1, periodi successivi al primo, del D.Lgs. n. 462/1997, secondo il quale erano richieste apposite garanzie a chi paga a rate, nel caso in cui l'importo complessivo delle rate successive alla prima è di importo superiore ad € 50.000.

Tale modifica trova applicazione anche con riferimento alle rateazioni in corso alla data di entrata in vigore alla legge di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 201/2011.

Infine, è stato stabilito che in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva si ha l'iscrizione a ruolo della sanzione del 30% commisurata all'importo della rata versata in ritardo, e degli interessi dell'1,5% annuo. L'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale dell'istituto del ravvedimento operoso, entro il termine di versamento della rata successiva.

In materia di antiriciclaggio, si dispone che a decorrere dal 6 dicembre 2011 è vietato l'utilizzo del contante e di titoli al portatore in misura pari o superiore ad € 1.000,00 (art. 12). Il successivo art. 13 anticipa al 1° gennaio 2012 il debutto dell'imposta municipale, introdotta dal decreto sul federalismo municipale (D.Lgs. n. 23/2011). Tale imposta si applicherà in via sperimentale dal 2012 al 2014, e a regime dal 2015. La struttura della nuova imposta ricalca quella dell'ICI.

L'aliquota base è pari allo 0,76% (con possibilità di aumento/diminuzione dello 0,3% ad opera dei comuni), con le seguenti eccezioni:

i) per l'abitazione principale e relative pertinenze l'aliquota di base è ridotta allo 0,4% (con possibilità di aumento/diminuzione dello 0,2% ad opera dei comuni) e una detrazione di € 200,00 (ma in fase di conversione è prevista per gli anni 2012 e 2013 una maggiorazione di tale detrazione per unità immobiliare adibita ad abitazione principale pari ad € 50,00 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, purché sia dimorante abitualmente a residente anagraficamente nell'unità immobiliare stessa. L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare € 400,00);

ii) per i fabbricati rurali l'aliquota è dello 0,4% (con possibilità di aumento/diminuzione dello 0,1% ad opera dei comuni). La base imponibile dei fabbricati si determina applicando alle rendite catastali vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori:

i) 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;

ii) 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;

iii) 80 per i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5; 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5 (tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013; 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Significative sono anche le modifiche previste in materia IVA dall'art. 18, D.L. n. 201/2011.

Infatti, con decorrenza dal 1° ottobre 2012 e fino al 31 dicembre 2012 è previsto l'aumento delle aliquote ordinaria IVA dal 21% al 23% e del 10% al 12%.

Dal 1° gennaio 2014, le predette aliquote sono ulteriormente aumentare di 0,5 punti percentuali.

Gli aumenti previsti con decorrenza dagli anni 2013 e 2014 non troveranno applicazione qualora entro il 30 settembre 2012 siano entrati in vigore provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi ad oggetto il riordino della spesa in materia sociale, nonché l'eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, tali da determinare effetti positivi, ai fini dell'indebitamento netto (non infe-

riori a 13.119 milioni di euro per l'anno 2013, nonché a 16.400 milioni annui a decorrere dall'anno 2014).

Infine, l'art. 20, del decreto in commento dispone che si applica anche alle operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011 la disposizione recata dal D.L. n. 98/2011 che consentiva il riallineamento dei maggiori valori delle partecipazioni di controllo, iscritti in bilancio a seguito di un'operazione straordinaria a titolo di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari al 16% da versare in tre rate:

i) la prima entro il termine di scadenza dei versamenti a saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta 2012;

ii) la seconda e la terza entro il termine di scadenza dei versamenti, rispettivamente, della prima o unica rata di acconto delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta 2014.

Tali termini di versamento trovano applicazione anche per le operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010 e in quelli precedenti. In tal caso, a decorrere dal 1° dicembre 2011, su ciascuna rata sono dovuti gli interessi nella misura pari al saggio legale.

Gli effetti del riallineamento decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

PRASSI

Crediti d'imposta

CREDITO D'IMPOSTA PER LE IMPRESE CHE FINANZIANO GRANDI PROGETTI DI RICERCA IN UNIVERSITÀ O ENTI PUBBLICI DI RICERCA: LE ISTRUZIONI DELL'AGENZIA

@ Circolare Agenzia delle Entrate 28 novembre 2011, n. 51/E

L'art. 1, D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni, dalla L. 12 luglio 2011, n. 106, ha istituito in via sperimentale per gli anni 2011 e 2012, un credito di imposta con lo scopo di incentivare le imprese ad effettuare investimenti in progetti di ricerca svolti da Università o enti pubblici di ricerca anche in associazione, in consorzio o in *joint venture* con altre qualificate strutture di ricerca di equivalente livello scientifico.

Detto credito è riconosciuto nella misura del 90% della quota di investimenti che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010 ed è fruibile in tre quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione, la circolare n. 51/E del 28 novembre 2011 precisa che possono beneficiare della medesima tutte le imprese che - indipendentemente da forma giuridica, dimensioni aziendali, settore economico e regime contabile adottato - effettuino investimenti in progetti di ricerca commissionati a Università o enti pubblici di ricerca.

Sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

Oggetto dell'investimento sono i progetti di ricerca in Università ovvero enti pubblici di ricerca; possono essere, inoltre, individuate "altre strutture finanziabili", cioè ulteriori strutture alle quali le imprese possono commissionare progetti di ricerca al fine di accedere al beneficio fiscale.

Relativamente alla tipologia di ricerca finanziabile, l'Agenzia chiarisce che l'accesso al beneficio non è limitato ad una determinata tipologia di ricerca ("ricerca fondamentale", "ricerca industriale" e "sviluppo sperimentale"), sebbene precluda l'ambito applicativo dello stesso alla sola ricerca svolta direttamente dall'impresa (c.d. "ricerca interna").

Per quel che concerne la tipologia di investimenti agevolabili, l'art. 1, D.L. n. 70/2011 non individua analiticamente le tipologie di investimento agevolabili né le spese ammissibili. Tuttavia, sulla base del dato letterale, devono considerarsi escluse dagli investimenti agevolabili, in ogni caso, le spese di ricerca sostenute direttamente dalle imprese, ancorché relative a beni o servizi messi a disposizione delle Università o degli enti per la realizzazione del progetto di ricerca cui l'impresa stessa partecipa.

Sotto il profilo temporale, il credito di imposta spetta per gli investimenti realizzati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012.

Per quanto attiene all'individuazione del momento di realizzazione dell'investimento, si ritiene che, trattandosi di ricerca "commissionata" a soggetti esterni, le relative spese siano da considerare sostenute alla data di ultimazione della prestazione oppure, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi da parte del committente, indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.

Inoltre, il riferimento esplicito agli investimenti "realizzati" a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 non esclude, di per sé, l'ammissibilità di investimenti in progetti di ricerca che risultino avviati in data anteriore al predetto periodo di applicazione dell'agevolazione. In tal caso, l'agevolazione compete per la parte di costi sostenuti nel periodo individuato dalla norma.

L'importo del credito di imposta spettante, in riferimento a ciascun periodo di imposta agevolabile, è pari al 90% della quota di investimenti in ricerca che eccede la media degli investimenti realizzati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e nei due precedenti.

Detto credito d'imposta è utilizzabile unicamente in compensazione, con esclusione delle seguenti tipologie di versamento:

- i) contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
- ii) contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- iii) premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- iv) altre entrate individuate con decreto del MEF, di concerto con i Ministri competenti per settore;
- v) credito di imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche.

Il credito di imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato, vale a dire il periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolabili.

L'importo del credito va indicato nel quadro RU, unitamente all'ammontare degli investimenti realizzati complessivamente nel periodo di riferimento e all'importo degli stessi che costituisce eccedenza rispetto alla media.

Resta fermo l'obbligo di indicare il credito anche nel modello

di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale lo stesso viene utilizzato in compensazione.

Il credito non soggiace al limite annuale di utilizzo ex art. 1, comma 53, L. n. 244/2007: l'importo maturato può essere quindi fruito annualmente per importi anche superiori al limite di € 250.000.

Si ricorda, infine, che non sono previsti specifici limiti alla possibilità di cumulare il credito di imposta con altri contributi pubblici o agevolazioni. Le imprese interessate, pertanto, potranno cumulare il credito di imposta con altre agevolazioni o contributi pubblici concessi a fronte della medesima tipologia di spese in ricerca, salvo che le norme disciplinanti tali agevolazioni dispongano diversamente. Resta fermo il rispetto del limite in base al quale l'importo risultante dal cumulo dei benefici non deve risultare superiore ai costi sostenuti.

Iva

NESSUNA IMPOSTA È DOVUTA DAL COMMITTENTE
O CESSIONARIO PER OMESSA REGOLARIZZAZIONE
DELLA FATTURAZIONE

@ Circolare Agenzia delle Entrate 2 dicembre 2011, n. 52/E

L'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997 ha introdotto dal 1° aprile 1998 una nuova disciplina delle sanzioni in materia IVA per le ipotesi di acquisto di beni e servizi senza emissione della fattura nei termini di legge, o con emissione di fattura irregolare, da parte del fornitore, qualora il cessionario o committente non abbiano provveduto alla regolarizzazione dell'operazione.

Secondo quanto disposto dalla predetta norma, il cessionario o il committente in detta ipotesi è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione.

L'applicazione di tale disposizione, nel rispetto del principio del *favor rei* di cui all'art. 3, D.Lgs. n. 472/1997, ha dato origine ad un diffuso contenzioso su cui interviene la circolare n. 52/E del 2 dicembre 2011.

Con numerose sentenze (cfr. sezioni unite n. 26126 e 26127 del 2010) la Corte di cassazione ha ribadito che la somma che il cessionario o committente è chiamato a pagare, come punizione per la mancata autofatturazione, nella vigenza dell'art. 41, comma 6, D.P.R. n. 633/1972 ha natura sanzionatoria, e non d'imposizione fiscale.

Pertanto, al pari delle altre sanzioni, doveva essere oggetto di comparazione con le nuove sanzioni, al fine di individuare la norma più favorevole da applicare al contribuente.

Secondo quanto si legge nella circolare in commento, quindi, gli Uffici, per le ipotesi di omessa regolarizzazione compiute nella vigenza dell'abrogato art. 41, D.P.R. n. 633/1972 non avrebbero dovuto provvedere al recupero dell'imposta, in quanto si trattava di sanzione che, al pari delle altre previste dal medesimo articolo, doveva essere oggetto di comparazione con le nuove sanzioni per individuare la norma più favorevole da applicare (fatta eccezione per le ipotesi in cui l'avviso di rettifica con il quale veniva recuperata l'imposta e irrogata la sanzione fosse divenuto definitivo alla data del 1° aprile 1998).

Preso atto del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'Agenzia delle Entrate considera superata la posizione assunta nella circolare n. 23/E/1999 ed invita gli Uffici ad abbandonare le liti ancora pendenti.

SOGGETTO NON RESIDENTE: È POSSIBILE IL RECUPERO DEL CREDITO IVA MATURATO DALLA POSIZIONE DI IDENTIFICAZIONE DIRETTA NELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE

@ Risoluzione Agenzia delle Entrate 24 novembre 2011, n. 108/E

Un soggetto non residente, che nel corso del medesimo anno abbia operato nel territorio dello Stato prima mediante l'identificazione diretta, e poi attraverso una stabile organizzazione, può recuperare il credito IVA precedentemente maturato nelle liquidazioni periodiche della stabile organizzazione. È questo l'importante chiarimento reso dall'Amministrazione finanziaria, nella risoluzione n. 108/E, del 24 novembre 2011, superando la risoluzione n. 327/E, del 30 luglio 2008, nella quale era vietato al soggetto non residente di recuperare attraverso la stabile organizzazione il credito generatosi in capo alla precedente posizione IVA.

L'orientamento espresso nel citato documento di prassi era stato superato dalla sentenza della Corte di Giustizia n. C-244/08, nella quale era stata considerata incompatibile con le norme comunitarie la legge IVA nazionale nella parte in cui prevedeva che l'imposta relativa agli acquisti effettuati direttamente in Italia da un soggetto estero dovesse essere chiesta a rimborso all'Amministrazione fiscale italiana, a norma dell'art. 38 *ter*, D.P.R. n. 633/1972, anche nell'ipotesi in cui tale soggetto avesse istituito in Italia una stabile organizzazione, anziché essere detraibile per la stabile organizzazione.

In attuazione di tale pronuncia, l'art. 11, D.L. n. 135/2009 ha modificato sia il testo dell'art. 38 *ter*, D.P.R. n. 633/1972, consentendo così al soggetto estero di recuperare l'IVA sugli acquisti di beni e servizi effettuati da soggetti d'imposta nazionali tramite la propria stabile organizzazione, sia quello dell'art. 17 del medesimo decreto, prevedendo che se un soggetto estero ha una stabile organizzazione in Italia non può duplicare la posizione IVA, nominando anche un rappresentante fiscale o identificandosi direttamente.

Di conseguenza, un soggetto passivo non residente che ha in Italia una stabile organizzazione deve essere considerato un soggetto ivi stabilito e lo stesso è legittimato a recuperare l'IVA esercitando il diritto alla detrazione. Non risulta a tal fine rilevante il fatto che il credito IVA sia relativo ad operazioni che lo stesso ha gestito con la partita IVA di identificazione diretta, tenuto conto che quest'ultima è cessata in adempimento del divieto introdotto di assumere una duplice posizione IVA nel territorio dello Stato.

Quanto agli adempimenti dichiarativi, la risoluzione in esame, rilevata la mancanza di una disciplina espressa, assimila l'operazione in parola ad un'operazione straordinaria di trasformazione, in cui non si ha l'estinzione di una società e la costituzione di un'altra, ma la continuazione della stessa con una diversa veste giuridica, così nell'operazione in esame si ha un adeguamento della società non residente alla modifica normativa che, come ricordato, gli ha reso impossibile avere in Italia contestualmente due diverse posizioni IVA.

Infine, si ricorda che nel caso in cui l'attività svolta dalla società comunitaria con identificazione diretta sia esente o, comunque, con limitato diritto alla detrazione IVA gli acquisti di beni e/o servizi, territorialmente rilevanti in Italia, concorrono nella liquidazione IVA della stabile organizzazione secondo le modalità e con i limiti di cui agli artt. 19 e 19 *bis*, D.P.R. n. 633/1972.

Perdite d'impresa

LE PERDITE FISCALI MATURATE ANTE 2011 SONO ILLIMITATAMENTE RIPIORTABILI

@ Circolare Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2011, n. 53/E

Confermando l'orientamento espresso dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011 ha precisato che la nuova disciplina relativa al riporto delle perdite d'impresa prevista dall'art. 23, comma 9, D.L. n. 98/2011 si applica anche con riferimento a quelle maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello in corso alla data del 6 luglio 2011 purché ancora utilizzabili a detta data di presentazione della dichiarazione dei redditi. La nuova disciplina è applicabile ai soggetti IRES, diversi dagli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa cui si applicano le disposizioni di cui all'art. 143, D.P.R. n. 917/1986, e ai soggetti IRPEF (per cui resta operante il limite quinquennale per il riporto, ai sensi dell'art. 8, comma 2, D.P.R. n. 917/1986).

Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, si tratta delle perdite realizzate negli anni dal 2006 al 2010, utilizzabili nei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi, senza alcun vincolo temporale.

Nel documento di prassi si precisa, inoltre, che il limite quantitativo dell'80% è riferito al reddito, e non alla perdita, che resta, quindi, interamente compensabile se di ammontare inferiore alla detta percentuale del reddito.

Invece le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dai soggetti che intraprendono una nuova attività restano non solo riporti illimitatamente ma possono compensare l'intero importo dei redditi realizzati negli anni successivi, senza soggiacere al limite quantitativo anzidetto.

La circolare n. 53/E/2011 si occupa, infine, dell'impatto che i nuovi limiti di riportabilità delle perdite hanno nell'ambito dei regimi della trasparenza e del consolidato fiscale nazionale, precisando che le perdite prodotte prima dell'esercizio dell'opzione dei predetti regimi sono utilizzabili solo da chi le ha generate e sono soggette al vincolo dell'utilizzabilità all'80% dell'imponibile.

GIURISPRUDENZA

Iva

L'ASSENZA DELLA DICHIARAZIONE NON BLOCCA IL RECUPERO DEL CREDITO IVA

@ Commissione tributaria regionale di Milano, sez. XIII, 8 luglio 2011, n. 79/13/2011

Il credito IVA legittimamente maturato, ma non indicato in dichiarazione, può essere evidenziato nella dichiarazione dell'anno successivo.

È ciò quanto ha concluso la Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez. XIII, nella sentenza n. 79/13/2011, depositata l'8 luglio 2011, respingendo il ricorso presentato dall'Amministrazione finanziaria di contro alla decisione dei giudici di prime cure.

La fattispecie in esame aveva ad oggetto una società alla quale l'Agenzia aveva notificato un avviso di accertamento per recuperare il credito IVA, in quanto maturato nell'anno

precedente a quello di indicazione del medesimo nella dichiarazione, per il quale era stata però omessa la presentazione della dichiarazione.

I giudici di primo grado avevano ritenuto infondata la tesi dell'ufficio, nel senso che in caso di omessa dichiarazione, il contribuente può avvalersi soltanto dell'istanza di rimborso per recuperare il credito IVA maturato.

I giudici di secondo grado, nel rigettare il ricorso presentato, hanno posto a sostegno della loro tesi, oltre al combinato disposto degli artt. 19 e 55, D.P.R. n. 633/1972, anche quanto in argomento chiarito dall'Agenzia, nella Risoluzione n. 74/E/2007, nella quale viene precisato che il credito IVA è riconosciuto se lo stesso viene indicato nella dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Di conseguenza, non rileva il fatto che con riferimento all'anno nel quale detto credito è maturato non sia stata presentata la dichiarazione, né che l'Amministrazione finanziaria non abbia provveduto a verificare la reale spettanza di tale credito, pur in presenza di registri e documenti che attestino lo stesso, solo perché ritiene che il medesimo deve essere richiesto a rimborso quale indebito oggettivo e non portato in detrazione con la dichiarazione relativa all'anno successivo.

Reddito d'impresa

CESSIONE DI PARTECIPAZIONI *PEX*: DEDUCIBILE IL COSTO SOSTENUTO PER CONSULENZE FISCALI

@ Commissione tributaria regionale Lazio, sez. XXXVII, 27 settembre 2011, n. 225/37/2001

Sono deducibili i costi sostenuti da una società per consulenze fiscali relative alla vendita di una partecipazione con i requisiti per fruire del regime fiscale di esenzione di cui all'art. 87, D.P.R. n. 917/1986.

È questa l'importante conclusione cui è giunta la commissione tributaria regionale del Lazio, sez. XXXVII, nella sentenza n. 225/27/2011, depositata il 27 settembre 2011, nell'esaminare il caso di una società che aveva proposto ricorso contro la decisione di primo grado che aveva solo parzialmente accolto il suo ricorso nei confronti dell'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione in quanto costi non deducibili, le somme pagate per la consulenza e i servizi d'impresa e per i compensi ai professionisti. Secondo la ricorrente, infatti, l'accertamento era stato fondato su un'errata interpretazione dell'art. 109, comma 5, D.P.R. n. 917/1986, il quale regola il principio di inerenza delle componenti negative ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Secondo l'Agenzia non sono deducibili i costi direttamente connessi con la cessione delle partecipazioni che si qualificano per l'esenzione (spese notarili, provvigioni a mediatori e simili) ed altri eventuali oneri che siano specificamente, e non solo indistintamente, collegati alla realizzazione della plusvalenza esente.

Secondo i giudici di seconde cure, nel caso di specie, sebbene le spese di consulenza sostenute dalla ricorrente siano legate alla cessione della partecipazione, le stesse non possono qualificarsi come "oneri accessori", non essendo gli stessi sostenuti in occasione della cessione, ma solo quale presupposto della stessa.

Puntualizzano, inoltre i giudici di secondo grado che non si tratta neppure di oneri che siano specificamente, e non solo indistintamente, collegati alla realizzazione della plusvalenza esente, dal momento che le spese in commento non sono

"specificamente" collegate alla realizzazione della plusvalenza esente, non avendo le stesse a che fare con il valore della società, né con il corrispettivo ricavato dalla cessione della partecipazione. Pertanto, i costi in parola sono deducibili dal reddito d'impresa.