

CIRCOLARE N. 32 DEL 25 NOVEMBRE 2014

IMPOSIZIONE DIRETTA

IRES e IRAP – Determinazione e versamento della seconda o unica rata di acconto 2014

ABSTRACT

Il 1° dicembre 2014 scade, per la generalità dei contribuenti – e, cioè, i soggetti con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare – il termine per il versamento della seconda rata di acconto delle imposte IRES e IRAP. Al riguardo trovano applicazione le regole consuete, tra le quali ricordiamo quella di dover ricalcolare, in determinati casi, l'imposta storica di riferimento, nonché quella di poter tener conto già in questa sede di determinate innovazioni che assumeranno rilevanza per il 2014. Di tali regole Vi abbiamo già fatto cenno nella circolare n. 20 del 2014 pubblicata in occasione del versamento della prima rata di acconto; con l'attuale circolare ci soffermiamo sulle principali innovazioni normative e su taluni documenti di prassi intervenuti successivamente alla pubblicazione della nostra citata circolare, nonché su alcune questioni interpretative che assumono rilevanza ai fini che qui interessano.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 92/E del 20 ottobre 2014

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 87/E del 14 ottobre 2014

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 29/E del 26 settembre 2014

INDICE

Introduzione	p. 4
1. Termini e modalità di versamento delle imposte	p. 4
2. Determinazione degli acconti – Rideterminazione della base storica del 2013 ai fini della seconda o unica rata di acconto IRES e IRAP per il 2014	p.17
3. Principali novità normative ed interpretative intervenute successivamente al versamento della prima rata di acconto	p.19

Introduzione

In vista della scadenza del termine per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte IRPEF, IRES e IRAP relativo al 2014, riassumiamo di seguito le principali novità normative nonché le tematiche interpretative emerse sull'argomento, ponendo attenzione, in particolare, alle società soggette all'IRES il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare.

1. Termini e modalità di versamento delle imposte

1.1 Le modalità e i termini di versamento in acconto delle imposte IRES e IRAP non hanno subito innovazioni sostanziali. Ci limitiamo, pertanto, a ricordare che l'importo dovuto a titolo di acconto deve essere versato in due rate: la prima, pari al 40 per cento dell'acconto dovuto, andava versata entro il termine per il pagamento del saldo delle imposte relativo al periodo di imposta precedente – e, cioè, entro il 16 giugno 2014 – mentre la seconda, pari alla restante parte (cioè, al 60 per cento), deve essere versata entro il mese di novembre e, cioè, entro il 1° dicembre 2014 (il 30 novembre, infatti, è domenica); per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare la seconda o unica rata di acconto deve essere versata entro l'undicesimo mese del periodo cui l'acconto si riferisce (cfr. l'art. 17, comma 3, lett. b), del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, il quale stabilisce, per l'appunto, che il termine di versamento di tale seconda (o unica) rata scade *“nel mese di novembre, ad eccezione [dei] soggetti [...] il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, che effettuano il versamento di tale rata entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo di imposta”*). La ripartizione del versamento in acconto in due rate viene meno nell'ipotesi in cui la prima rata di acconto non superi 103 euro; in questo caso, infatti, il contribuente potrà versare l'intero acconto entro il termine di scadenza previsto per il versamento della seconda rata di acconto¹. L'obbligo di versamento in acconto ai fini IRES e IRAP non sussiste nel caso in cui l'imposta relativa al periodo di imposta precedente, al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, sia di ammontare non superiore ad euro 21². Infine, ricordiamo che per gli importi dovuti a titolo di seconda o

¹ Al riguardo, deve porsi attenzione all'importo indicato nel rigo RN17 del modello di dichiarazione UNICO 2014-SC.

² Cfr.: vedi in tal senso l'art. 1, comma 2, della legge 23 marzo 1977, n. 97. Ai fini IRAP, l'esenzione deriva dal rinvio alle disposizioni previste per le imposte sui redditi operato dall'art. 30, comma 3, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (decreto IRAP), che disciplina la *“Riscossione dell'imposta e versamento in acconto”* dell'IRAP.

unica rata di acconto, tanto ai fini IRES che IRAP, non è prevista alcuna rateizzazione; tali importi, dunque, debbono essere versati in un'unica soluzione.

1.2. Anche per quanto concerne le modalità di versamento, come detto, non vi sono novità di rilievo. Come di consueto, assume rilevanza la disciplina della compensazione prevista dall'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, che, oltre ad aver unificato le modalità di versamento dei tributi erariali e regionali e dei contributi previdenziali – mediante la presentazione di un'unica delega bancaria – consente ai contribuenti, in sede di versamento, di compensare crediti e debiti relativi alle diverse imposte nell'ordinario limite di 700.000 euro per ciascun anno solare³.

Ricordiamo che la predetta facoltà di compensazione, analogamente a quanto previsto per l'IVA, ove attuata "orizzontalmente" per importi superiori a 15.000 euro, risulta subordinata all'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 241/1997 sul modello di dichiarazione in cui sono indicati i crediti d'imposta utilizzati in compensazione.

In particolare, ai sensi dell'art. 10 del d.l. 78/2009, il credito IVA può essere utilizzato in compensazione con le seguenti modalità: fino all'importo di 5000 euro è utilizzabile senza alcun onere dichiarativo; per importi superiori a 5000 euro ma inferiori a 15.000 euro può essere utilizzato solo a decorrere dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge; per importi superiori a 15.000 euro può essere utilizzato solo a decorrere dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge e sulla quale è stato apposto il visto di conformità.

Ai sensi dell'art. 1, comma 574, della legge di stabilità 2014⁴ il predetto visto di conformità si rende necessario anche qualora i contribuenti intendano utilizzare in compensazione orizzontale i crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP. La citata disposizione prevede, infatti, che a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, i contribuenti che ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 (e

³ Cfr: art. 9 del d.l. n. 35/2013, secondo cui "A decorrere dall'anno 2014, il limite di 516.000 euro previsto dall'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 è aumentato a 700.000 euro". Tale limite, come più volte sottolineato dall'Amministrazione finanziaria, non si applica né alle compensazioni cc.dd. "verticali" – quelle, cioè, aventi ad oggetto debiti e crediti relativi ad un medesimo tributo – né alle compensazioni aventi ad oggetto crediti d'imposta derivanti da agevolazioni o incentivi fiscali (vedi, a tale ultimo riguardo: circolare Min. Fin. n. 219 del 18 settembre 1998; risoluzione Min. Fin. n. 86/E del 24 maggio 1999; circolare Min. Fin. n. 9/DF del 3 aprile 2008). Come vedremo più avanti, per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta di cui al quadro RU di UNICO-SC 2014 è previsto un diverso limite quantitativo (cfr: nota 9).

⁴ Legge 27 dicembre 2014 n. 147.

quindi attraverso il modello F24) utilizzano in compensazione crediti attinenti alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'IRAP, per importi superiori a 15.000 euro annui, devono richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 241/1997.

Di tale innovazione Vi abbiamo già informato nella nostra circolare n. 20 del 2014, nella quale abbiamo illustrato anche le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria in occasione degli incontri con la stampa specializzata. Successivamente siamo tornati sul tema con la circolare n. 29 del 30 settembre del 2014 edita a commento delle ulteriori indicazioni fornite sulla questione dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 28/E del 25 settembre 2014.

Nel rinviare per maggiori approfondimenti a tali circolari – e in particolare alla nostra circolare n. 29 del 30 settembre 2014 – in questa sede ci limitiamo a ribadire che, a nostro avviso, posto che le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria sono giunte in prossimità della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione e che la “certificazione” richiede l'espletamento di controlli che, seppur formali, possono rilevarsi molto complessi, le imprese che non sono riuscite ad uniformarsi alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, possono adeguarsi a tali indicazioni nel più ampio termine previsto per la presentazione della dichiarazione c.d. tardiva (di cui all'art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322/1998) senza l'applicazione di sanzioni (né in capo al cedente, né in capo al cessionario).

Ricordiamo, peraltro, che la fruizione dell'istituto della compensazione soggiace ad un ulteriore e generale limite valevole sia per i tributi diretti che per quelli indiretti e per tutti i contribuenti: si tratta, come noto, del limite previsto dall'art. 31, comma 1, del d.l. n. 78/2010 che opera nei casi in cui i contribuenti, pur vantando crediti nei confronti dell'erario per i quali avrebbero titolo a operare la compensazione, risultino nel contempo debitori di imposte erariali e relativi accessori per un “*ammontare superiore a millecinquecento euro*” iscritti in ruoli per i quali è scaduto il termine di pagamento. In tali ipotesi, la citata disposizione impedisce ai contribuenti di ricorrere all'istituto della compensazione.

A fronte di tale divieto, tuttavia, la citata disposizione consente ai contribuenti di pagare, in tutto o in parte, le somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori – che, come detto, precludono il ricorso all'istituto della compensazione – mediante la compensazione con i crediti relativi alle stesse imposte⁵. In altri termini, il

⁵ A tal fine si deve far riferimento al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 10 febbraio 2011, il quale, come prescritto dalla citata disposizione, ha individuato le modalità concrete per l'esercizio

legislatore riconosce ai contribuenti la facoltà di eliminare il presupposto applicativo del predetto limite all'utilizzo della compensazione – e, cioè, l'iscrizione a ruolo di imposte erariali – mediante l'utilizzo in compensazione di crediti d'imposta aventi la stessa natura delle imposte iscritte a ruolo (cfr: circolare dell'Agenzia delle entrate n. 13/E del 11 marzo 2011).

Per mera completezza d'informazione, ricordiamo che analoga facoltà, ai sensi degli artt. 28-*quater* e 28-*quinquies* del d.P.R. n. 602/1973, è riconosciuta anche ai contribuenti che hanno maturato crediti di natura commerciale nei confronti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 165/2001⁶, e successive modificazioni; in particolare, tali contribuenti possono utilizzare i loro crediti commerciali al fine di compensare i propri debiti tributari iscritti a ruolo nonché le somme dovute *“in base agli istituti definitori della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso”*⁷.

Di tali innovazioni Vi abbiamo informato in diverse circolari, tra le quali, ricordiamo, le circolari n. 15 del 2011, 18 e 32 del 2012, 17 del 2013. Recentemente siamo tornati sull'argomento con la circolare n. 31 del 2014 per informarvi delle ultime novità emerse in tema di pagamento dei crediti commerciali, alla quale rimandiamo per gli opportuni approfondimenti.

In questa sede, è opportuno comunque ricordare che, per quanto concerne l'estinzione dei debiti tributari iscritti a ruolo mediante l'utilizzo in compensazione dei crediti commerciali (art. 28-*quater*), il **decreto del MEF del 24 settembre 2014**⁸ ha previsto la possibilità di fruire di tale regime in relazione *“alle cartelle esattoriali notificate entro il 31 marzo 2014 (e non più, dunque, limitatamente alle cartelle notificate entro il 30 settembre 2013) a condizione, tuttavia, che la “somma iscritta a ruolo sia inferiore*

di tale facoltà.

⁶ Secondo cui *“Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI”*

⁷ Secondo le modalità previste dai decreti del Ministero delle finanze del 25 giugno 2012 e 19 ottobre 2012.

⁸ Emanato ai sensi dell'art. 12, comma 7-bis del d.l. 145/2013.

o pari al credito vantato". In altri termini, la predetta facoltà è subordinata, giusta la lettera della norma, al fatto che il credito commerciale sia di importo pari o superiore alla somma iscritta a ruolo.

Al riguardo, ci limitiamo ad osservare che questa prescrizione può condurre a risultati non facilmente giustificabili sotto il profilo logico e anche equitativo.

In primo luogo, ci sembra che nulla vieti al contribuente di pagare parzialmente il debito tributario in misura tale che la residua parte risulti pari al credito commerciale e, successivamente, procedere alla compensazione del residuo importo secondo il meccanismo indicato dalla norma.

Se così è, parrebbe logico allora che il contribuente che intenda procedere alla estinzione integrale del debito tributario possa anche procedere contestualmente alla compensazione del debito con il credito commerciale di importo inferiore e al pagamento del residuo importo. E di ciò sarebbe opportuno che i competenti organi dessero conferma.

Ma al di là di tale aspetto meramente procedurale, quel che preme rilevare è che la preclusione *tout court* della facoltà in esame in tutti i casi in cui i debiti tributari sono di importo superiore al credito commerciale – la preclusione, cioè, della facoltà di estinguere parzialmente il debito tributario con crediti commerciali di importo inferiore – oltre a destare serie perplessità in termini di equità nell'ambito del rapporto tra contribuenti e amministrazioni pubbliche, potrebbe di fatto nuocere anche agli interessi erariali. Si immagini, per esempio, il caso di un contribuente che sia al contempo debitore nei confronti dell'erario per 100 e creditore commerciale nei confronti dello Stato per 60, il quale, magari al fine di pagare minori interessi sul debito tributario, intenda utilizzare integralmente il proprio credito commerciale per estinguere parzialmente il proprio debito. La preclusione di questa facoltà comporta che lo Stato, da un lato, si ritrova a dover continuare a corrispondere interessi sul proprio debito commerciale – che potrebbero essere più alti di quelli dovuti dal contribuente sul proprio debito tributario – e, dall'altro lato, non incassa, nemmeno parzialmente, il proprio credito tributario.

Auspichiamo, dunque, un ripensamento della predetta disciplina che consenta la compensazione anche di crediti commerciali di importo inferiore al debito tributario.

In ogni caso, per espressa previsione normativa, per *"le somme iscritte a ruolo che non rientrano nell'ambito di applicazione del presente decreto, restano ferme le modalità [di compensazione] previste dai decreti di cui al comma 2, come modificate dall'articolo 9, comma 02, del decreto legge n. 35 del 2013, convertito, con*

modificazioni, dalla legge n. 64 del 6 giugno 2013 e successive modificazioni". Pertanto, si deve ritenere che le compensazioni che rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 40 del del d.l. n. 66/2014 – e, cioè, le compensazioni tra crediti commerciali e somme iscritte a ruolo prima del 30 settembre 2013 – possano continuare ad essere effettuate anche qualora il credito commerciale sia di importo inferiore al debito iscritto a ruolo.

Per quanto concerne, invece, i crediti commerciali utilizzabili in compensazione delle somme dovute *"in base agli istituti definitivi della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso"* (art. 28-*quinquies*), l'art. 39, comma 1, del d.l. n. 66/2014 ha eliminato il limite temporale che consentiva l'utilizzo in compensazione dei soli crediti commerciali maturati al 31 dicembre 2012. A regime, dunque, la predetta compensazione può avere ad oggetto anche i crediti commerciali maturati successivamente al 31 dicembre 2012.

Per i crediti d'imposta aventi natura sovvenzionale **indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi** – per la gran parte dei quali la compensazione rappresenta l'unica modalità di utilizzazione – opera il limite di carattere generale e permanente di cui all'art. 1, comma 53, della l. n. 244/2007, secondo cui tali crediti *"anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive [...] possono essere utilizzati [in compensazione] nel limite annuale di 250.000 euro"*⁹.

L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, ha precisato che le imprese, qualora siano titolari sia di crediti d'imposta soggetti al predetto limite dei 250.000 euro – e, cioè, di crediti d'imposta da indicare nel quadro RU – sia di crediti di imposta che originano da

⁹ I commi successivi prevedono che *"L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza. Il tetto previsto dal presente comma non si applica al credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 280, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 [credito d'imposta per acquisizioni di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate]; il tetto previsto dal presente comma non si applica al credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 271, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 [credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo] a partire dalla data del 1° gennaio 2010"*.

Ricordiamo altresì che il predetto limite dei 250.000 non si applica, tra l'altro, nemmeno:

- ai contributi previsti o prorogati dall'art. 29 (*"Incentivi per l'acquisto di veicoli a ridotta emissione con contestuale rottamazione di veicoli usati"*), d.l. n. 248/2007 (cfr: comma 7 del citato art. 29);
- *"ai crediti d'imposta spettanti a titolo di rimborso di contributi anticipati sotto forma di sconto sul prezzo di vendita di un bene o servizio"* (cfr: art. 1, comma 10, del d.l. n. 5/2009);
- ai crediti d'imposta concessi in base ai commi 325, 327 e 335 dell'art. 1, della l. n. 244/2007, (art. 2, comma 4-bis, del d.l. n. 225/2010);
- al credito d'imposta di cui all'art. 1 del d.l. n. 83/2014 (*"ART-BONUS-Credito di imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura"*).

eccedenze (d'imposta) risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche per un importo complessivamente inferiore al limite ordinario (700.000), possono *“utilizzare i crediti d'imposta in questione [e, cioè, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU] anche oltre lo specifico limite dei 250.000 euro, fino a colmare la differenza non sfruttata del limite generale. Una diversa soluzione, infatti, penalizzerebbe il contribuente ben oltre le finalità dell'intervento della legge finanziaria 2008”*¹⁰.

L'utilizzo in **compensazione di crediti inesistenti** è punito, come noto, *“con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi”* (cfr.: art. 27, comma 18, primo periodo, del d.l. 185/2008)¹¹; sanzione che, come precisato dall'Amministrazione finanziaria, trova applicazione nella sola ipotesi di utilizzo di crediti inesistenti e non anche nella diversa fattispecie di compensazione di crediti effettuata in misura superiore alla soglia dei 700.000 euro. In quest'ultima ipotesi, infatti, il credito d'imposta è esistente, ma non è utilizzabile semplicemente perché tale utilizzazione viola il limite quantitativo dei 700.000 euro per ciascun anno solare. In tale ipotesi, dunque, si rende applicabile solo *“la sanzione prevista per l'omesso versamento di imposte di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, pari al 30 per cento dell'importo indebitamente compensato”* (cfr.: circolare dell'Agenzia delle entrate n. 8/E del 13 marzo 2009)¹².

¹⁰ Cfr. risoluzione 9/DF del 3 aprile 2008.

¹¹ Il secondo e terzo periodo della citata norma – introdotti, rispettivamente, dall'art. 7, comma 2, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5 (convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33) e dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 8, del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), prevedono che *“E' punito con la sanzione del duecento per cento della misura dei crediti compensati chiunque utilizza i crediti di cui al primo periodo per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*.

¹² L'Amministrazione finanziaria ha, altresì, precisato che il predetto regime sanzionatorio non trova applicazione nemmeno nelle ipotesi in cui le violazioni in esame – e, cioè, l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti – siano rilevate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli artt. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972. È appena il caso di ricordare, infatti, che nell'ambito dell'ordinaria attività di liquidazione delle imposte dovute in base a dichiarazione – effettuata ai sensi dei citati artt. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972 – l'Amministrazione finanziaria *“sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria”* provvede, tra l'altro, a *“ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni”*. In queste ipotesi, osserva l'Agenzia delle entrate, *“l'unica sanzione applicabile [...] – ancorché [n.d.r. si tratti di violazioni] riferibili all'utilizzo in compensazione di crediti per un ammontare superiore a quanto dichiarato – è quella prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 per i ritardati od omessi versamenti diretti”*, e, cioè, la sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 18/E del 10 maggio 2011) (cfr. circolare Assonime n. 30 del 2011).

A questo riguardo, nella nostra circolare n. 20 del 2014 Vi abbiamo già informato dell'atteggiamento discutibile assunto da taluni uffici in merito al regime sanzionatorio applicabile in quei casi nei quali risulti previsto un termine iniziale per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta. In particolare, la fattispecie sulla quale ci siamo soffermati riguardava un contribuente che aveva ottenuto il nulla osta in merito alla spettanza del credito d'imposta per la ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, comma 280-283, della l. n. 296/2006, ma aveva commesso l'errore di utilizzare detto credito d'imposta prima del termine previsto dal citato nulla osta. A causa di questo errore gli uffici dell'Amministrazione finanziaria hanno recuperato, mediante l'apposito atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della l. n. 311/2004, l'intero ammontare del credito utilizzato in compensazione applicando la sanzione per l'utilizzo di crediti inesistenti di cui all'art. 27, comma 18, del d.l. 185/2008. Nella nostra citata circolare n. 20 abbiamo evidenziato le criticità di tale rilievo e, in particolare, i motivi per i quali in queste fattispecie si rende applicabile, a nostro avviso, la più lieve sanzione prevista in caso di omesso o insufficiente versamento delle imposte dall'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997.

Nel rinviare per maggiori approfondimenti alla nostra circolare n. 20 del 2014, auspichiamo un chiarimento ufficiale da parte dei competenti organi dell'Amministrazione finanziaria anche al fine di evitare una proliferazione del contenzioso¹³.

Per connessione d'argomento, ricordiamo che, nella generalità dei casi, le imprese possono rettificare i modelli di dichiarazione UNICO 2014-SC e IRAP 2014 al fine di modificare l'originaria scelta (ivi manifestata) per il rimborso dell'eccedenza d'imposta convertendola nella richiesta di compensazione di tale eccedenza. Ai sensi dell'art. 2, comma 8-ter, del d.P.R. n. 322/1998, infatti, i contribuenti possono esercitare tale facoltà *“semprech  il rimborso stesso non sia stato gi  erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare **entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione** [delle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attivit  produttive], secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 [del d.P.R. n. 322/1998], utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione”*.

Naturalmente, i contribuenti che commettano errori nella determinazione della seconda o unica rata di acconto potranno fruire dell'istituto del ravvedimento operoso di cui

¹³ Segnaliamo, infatti, che in favore della tesi interpretativa da noi sostenuta si   recentemente espressa la sentenza della CTP di Modena del 18 luglio 2014, n. 461.

all'art. 13 del d.Lgs. n. 472/1997, ottenendo così la **riduzione delle sanzioni** previste per l'omesso versamento dell'acconto – pari al 30 per cento dell'omesso versamento (cfr. art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997) – ad **un decimo**, qualora il pagamento di quanto dovuto a titolo di acconto ed interessi sia effettuato entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine di versamento¹⁴ – e, cioè, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, entro il 31 dicembre 2014 – **o ad un ottavo**, qualora il predetto versamento sia effettuato *“entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione”*¹⁵ e, cioè, per le predette imprese, entro il 30 settembre 2015¹⁶.

Per connessione d'argomento, segnaliamo inoltre che la legge di stabilità per il 2015, attualmente in fase di approvazione, prevede una serie di modifiche di tale istituto che, come si apprende dai relativi lavori preparatori, si collocano in un più ampio progetto di rivisitazione del rapporto tra fisco e contribuente *“superando il tradizionale modello che li vede contrapposti, rispettivamente, in qualità di controllore e di controllato”* (cfr: relazione illustrativa).

Nel rinviare per maggiori approfondimenti a successive circolari allorché tali innovazioni saranno definitivamente approvate, ci limitiamo a segnalare che il principio di fondo di queste modifiche consiste nel *“perseguire il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente”*, individuando *“in quest'ultimo il protagonista attivo e consapevole della propria posizione fiscale e, a tale fine, [...] nell'amministrazione fiscale prima di tutto una guida trasparente che, attraverso nuove e più avanzate forme di colloquio con il contribuente [stesso], anche prima che [egli] formalizzi la sua dichiarazione o che gli sia notificato un accertamento fiscale, possa consentirgli di conoscere elementi e informazioni utili affinché possa coerentemente adempiere agli obblighi fiscali”*. In altri termini, il legislatore richiede all'Amministrazione finanziaria di dotarsi degli strumenti necessari al fine di mettere i contribuenti in condizione di conoscere agevolmente gli elementi e le informazioni di cui essa è in possesso e che lo riguardano, affinché essi possano valutarli in sede di predisposizione della dichiarazione o, nel caso in cui questa sia stata già presentata, al

¹⁴ Cfr. art. 13, comma 1, lett. a), del d.lgs. 472/1997.

¹⁵ Cfr. art. 13, comma 1, lett. b), del d.lgs. 472/1997.

¹⁶ Ricordiamo, peraltro, che per tutti i versamenti effettuati entro quindici giorni dalla scadenza del relativo termine – e, cioè, nella generalità dei casi, per quanto concerne il versamento della seconda o unica rata di acconto, entro il 16 dicembre 2014 – la sanzione per omesso versamento *“oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”* (cfr: art. 13, comma 1, primo periodo, del d.lgs. 471/1997).

fine di porre rimedio agli eventuali errori od omissione, mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Ed è proprio in questo contesto che viene prevista una profonda rivisitazione dell'istituto del ravvedimento che si sostanzia non solo in una rimodulazione dell'entità della misura delle sanzioni, bensì anche nella possibilità di ricorrere a tale istituto anche ben oltre il termine previsto *“per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione”* e a prescindere dall'eventuale inizio di attività di verifica. In particolare, secondo la versione delle norme del disegno di legge presentato alla Camera dei deputati (art. 44), i contribuenti, come previsto dalla relazione illustrativa del citato disegno di legge, potranno ravvedersi anche oltre il termine previsto *“per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione”* e ***“a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, salvo ovviamente la formale notifica di un atto di liquidazione o accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità”***. In definitiva, i contribuenti saranno messi in grado di conoscere tutti gli elementi in possesso dell'Amministrazione finanziaria utili ai fini della determinazione della propria obbligazione tributaria e, fino a quando non sono raggiunti da un atto di accertamento (o di liquidazione), potranno ravvedersi spontaneamente con un evidente beneficio in termini di sanzioni applicabili secondo il seguente ordine:

- ad un **decimo del minimo** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione (art. 13, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 472/1997);
- ad un **nono del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore (art. 13, comma 1, lett. a-bis), del d.lgs. n. 472/1997);
- ad un **ottavo del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione** ovvero, quando

- non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (art. 13, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 472/1997);
- ad un **settimo del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione** ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore (art. 13, comma 1, lett. b-bis), del d.lgs. n. 472/1997);
 - ad un **sesto del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione** ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (art. 13, comma 1, lett. b-ter), del d.lgs. n. 472/1997);

Le riduzioni delle sanzioni indicate nelle due ultime fattispecie del predetto elenco – e, cioè, quelle che saranno previste dal futuro art. 13, comma 1, lett. re b-bis) e b-ter) – si applicheranno ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Coerentemente con il mutato quadro normativo, che, ripetiamo, consente ai contribuenti di ravvedersi sin tanto che non vengano formalmente raggiunti da un “atto di liquidazione o accertamento [o dalle] comunicazioni di irregolarità”, l'intervento normativo in esame prevede l'abrogazione degli istituti deflativi del contenzioso quali l'adesione agli inviti al contraddittorio (art. 5 e 11 del d.lgs. n. 218/1997) e l'adesione ai PVC (art. 5-bis del d.lgs. n. 218/1997), i quali, come noto, prevedono la stessa riduzione (da 1/3 ad 1/6) delle sanzioni trasfusa nella nuova formulazione del ravvedimento. L'innovazione apportata da tali modifiche – oltre alla citata rimodulazione delle sanzioni previste in caso di ravvedimento e all'allungamento del termine entro cui può essere utilizzato tale istituto – risiede, dunque, nel fatto che i contribuenti, pur in presenza dei predetti atti, potranno autonomamente correggere anche solo una parte degli errori contestati dall'Amministrazione finanziaria ed ottenere così la predetta riduzione delle sanzioni limitatamente a queste correzioni. E ciò, per l'appunto, a differenza del passato, allorquando, come noto, la riduzione delle sanzioni prevista dai citati istituti era subordinata all'adesione integrale alle contestazioni ivi contenute.

In definitiva, sembra potersi concludere che, a regime, i contribuenti, in presenza di inviti a comparire e PVC, potranno autonomamente ottenere la riduzione delle sanzioni prima prevista dalle citate disposizioni del d.lgs. 218/1997, con l'ulteriore possibilità, non riconosciuta in passato, di fruire di tale riduzione anche in relazione ad una parte soltanto degli errori contestati dall'Amministrazione finanziaria. Ricordiamo, tuttavia, che le somme dovute a titolo di ravvedimento, salvo ulteriori modifiche, a differenza di quanto previsto per le somme versate in virtù dell'applicazione dei predetti istituti, non sono rateizzabili¹⁷.

Come detto, la facoltà di ravvedersi secondo le nuove regole dianzi esaminate risulta preclusa allorché i contribuenti vengano formalmente raggiunti da un atto di accertamento; in questo caso, rimangono fermi gli istituti dell'accertamento con adesione e dell'acquiescenza all'accertamento di cui, rispettivamente, agli artt. 5 e ss. e 15 del d.lgs n. 218/1997¹⁸, che come noto, prevedono **la riduzione della sanzioni ad un terzo**.

Per quanto concerne l'efficacia temporale di tali innovazioni, è previsto un regime transitorio al fine *“di assicurare l'entrata in vigore delle disposizioni relative alla fase dell'accertamento non immediatamente, ma dopo un congruo lasso di tempo (pari a circa un anno) e, al contrario, immediatamente, quelle che consentono ai contribuenti di ravvedersi autonomamente”*. In particolare, è previsto che gli istituti dell'adesione agli inviti al contraddittorio (artt. 5 e 11 del d.lgs. n. 218/1997) e dell'adesione ai PVC

¹⁷ Segnaliamo infine che la legge di stabilità 2015 prevede l'introduzione di una norma che *“rende inequivoco che in tutte le ipotesi di presentazione di una dichiarazione integrativa (ai sensi dell'art. 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 e 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472) e in tutti i casi regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, i termini per la notifica delle cartelle di pagamento relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, di cui all'art. 25, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, decorrono, limitatamente, agli elementi oggetto dell'integrazione dall'anno successivo a quello di presentazione di tali dichiarazioni.*

Allo stesso modo, la norma prevede che, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione, i termini per l'accertamento di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa”. Analoghe disposizioni sono previste per le imposte di successione e donazione.

¹⁸ Il disegno di legge di stabilità per il 2015 prevede altresì l'abrogazione dell'art. 15 comma 2-bis, del d.lgs. n. 218/1997 che, come noto, in caso di acquiescenza all'accertamento o alla liquidazione, prevede la riduzione da 1/3 a 1/6 nell'ipotesi in cui l'accertamento o la liquidazione non sia stato preceduto da un verbale definibile o da un invito al contraddittorio; pertanto, *“in caso di rinuncia alla impugnazione dell'avviso di accertamento, le sanzioni sono ridotte ad un terzo di quelle irrogate”*.

(art. 5-bis del d.lgs. n. 218/1997) continuino ad applicarsi agli inviti al contraddittorio e ai PVC, rispettivamente, notificati e consegnati entro il 31 dicembre 2015. Pertanto, per il 2015 tali istituti continuano a coesistere con le citate innovazioni.

Quel che preme rilevare è che, come evidenziato nella relazione illustrativa del disegno di legge di stabilità per il 2015, le novità apportate al ravvedimento – rimodulazione delle sanzioni e possibilità di fruire di tale istituto anche *“oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione”* – troveranno applicazione immediatamente e, cioè, a decorrere dal 1 gennaio 2015. Non è chiaro, tuttavia, se le predette innovazioni trovino applicazione in relazione a tutti i ravvedimenti operati successivamente a tale data, a prescindere dal momento in cui è stata commessa la violazione che si intende ravvedere, oppure solo per quanto concerne i ravvedimenti aventi ad oggetto violazioni commesse dopo il 1° gennaio 2015. In particolare, non è chiaro se per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2015 continuino a trovare applicazione le vecchie regole – secondo cui, tra, l'altro, il ravvedimento può essere utilizzato al più tardi *“entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione”* (art. 13, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 472/1997) e a condizione, peraltro, che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento – oppure la nuova disciplina dianzi esaminata, con la conseguenza, in quest'ultimo caso, che risulterebbero *“ravvedibili”* anche le violazioni per le quali sia *medio tempore* scaduto il termine di cui all'art. 13, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 472/1997 e a prescindere dal fatto se siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

Salvo ulteriori approfondimenti sul tema, se si tiene conto del fatto che si tratta di un'innovazione procedimentale nell'ambito della correzione degli errori commessi dai contribuenti e che *“sono proprio le modifiche a tale istituto a costituire un forte indicatore della volontà del legislatore di cambiare verso”* (cfr: relazione illustrativa), sembrerebbe *prima facie* logico concludere che le citate innovazioni trovino applicazione in relazione a tutti i ravvedimenti che si perfezioneranno successivamente al 1° gennaio 2015° a prescindere dal momento di commissione della violazione e, dunque, ripetiamo, anche per porre rimedio a violazioni per le quali alla data del 1° gennaio 2015, risulti scaduto il termine di cui all'art. 13, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 472/1997¹⁹.

¹⁹ Un tema che dovrà essere chiarito in relazione alla nuova disciplina del ravvedimento operoso attiene alla possibilità di avvalersene in presenza di regimi impositivi opzionali.

2. Determinazione degli acconti – Rideterminazione della base storica del 2013 ai fini della seconda o unica rata di acconto IRES e IRAP per il 2014

Anche per quanto riguarda la determinazione degli acconti – pari, per il corrente periodo d'imposta, al 101,5 per cento²⁰ sia ai fini IRES che a quelli IRAP – trovano applicazione le regole usuali. Come di consueto, dunque, le imprese possono utilizzare tanto il metodo c.d. "storico" (o "facciale") – con riguardo, cioè, all'imposta liquidata per il precedente periodo d'imposta (ossia il 2013) – quanto quello c.d. "previsionale" basato sull'imposta che si prevede di liquidare per il periodo cui si riferiscono gli acconti (cioè il 2014).

Il metodo c.d. storico, come noto, non pone particolari difficoltà in quanto assume quale parametro di riferimento l'imposta liquidata per il precedente periodo d'imposta (2013).

Al riguardo, sembrerebbe logico che il nuovo ravvedimento, che è oggi consentito anche oltre il decorso di un biennio dalla violazione, non possa essere utilizzato per porre rimedio al mancato esercizio di opzioni entro un determinato termine ormai trascorso. Per queste fattispecie, cioè, dovrebbero rimanere ferme le modalità di regolarizzazione tardiva delle opzioni stabilite dall'art. 2 del d.l. n. 16 del 2012 (cd. remissione *in bonis*), che consentono di effettuare ex post le comunicazioni di una opzione solo entro il termine della prima dichiarazione utile e con il versamento della sanzione formale prevista dall'art. 11 comma 1 del d.l.vo n. 471 del 1997 nella misura minima (cfr. su questa disciplina la circolare dell'Agenzie delle entrate n. 38/e del 2012 e la circolare Assonime n. 14 del 2012), anche se sarebbe auspicabile una revisione e razionalizzazione anche di quest'ultima disciplina.

Viceversa, il nuovo ravvedimento dovrebbe trovare applicazione nei casi in cui l'opzione sia stata già esercitata nei termini ed in modo obiettivo e si tratti soltanto di rimuovere le conseguenze di un errore di calcolo compiuto a danno del fisco.

Ad esempio, nel caso di riallineamento delle differenze tra valori civili e fiscali delle imprese IAS *adopter* (art. 15 del d.l. n. 185 del 2008), attuato con il metodo del saldo globale, un'impresa può avere già indicato in dichiarazione l'intendimento di avvalersi di questa opzione compilando l'apposito prospetto del quadro RQ. Successivamente, però – il caso non è infrequente – può essersi accorta di avere erroneamente quantificato l'ammontare complessivo delle divergenze tra valori civili e fiscali da riallineare e la relativa imposta. In tal caso, dovrebbe essere consentito provvedere all'integrazione della dichiarazione originaria e dei versamenti insufficienti con applicazione delle sanzioni ridotte tramite ravvedimento operoso. Una volta perfezionato il ravvedimento, si potrà tener conto degli effetti del riallineamento anche nei successivi periodi di imposta. Naturalmente, se l'errore compiuto inizialmente avesse dato luogo al versamento di una maggiore imposta rispetto a quella effettivamente dovuta, lo strumento per correggere l'errore sarebbe quello dell'istanza di rimborso e non del ravvedimento operoso, ferma restando la possibilità di fare ricorso al ravvedimento per porre rimedio alle eventuali conseguenze *pro contribuente* dell'errore iniziale (es. deduzione di maggiori ammortamenti negli esercizi successivi). Il punto meriterebbe un chiarimento.

²⁰ Cfr. d.m. 30 novembre 2013 secondo cui, per l'appunto, "per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e per il successivo, la misura dell'acconto dell'imposta sul reddito delle società, come fissata dalle disposizioni legislative vigenti [pari al 100 per cento dell'imposta dovuta] è aumentata di 1,5 punti percentuali" e la nostra circolare n. 37 del 2013 ove abbiamo illustrato il complesso percorso normativo e regolamentare che ha condotto a tale innalzamento della misura percentuale dell'acconto.

Questo principio, tuttavia, è derogato in alcuni casi, espressamente previsti dal legislatore, nei quali i contribuenti possono facoltativamente rideterminare l'imposta storica di riferimento o sono invitati obbligatoriamente a farlo. In particolare, la rideterminazione dell'imposta storica di riferimento è obbligatoria nelle ipotesi in cui i contribuenti debbano tener conto, già in sede di acconto, di talune innovazioni che rappresentano un aggravio e che esplicheranno efficacia per la prima volta in sede di determinazione del saldo dovuto per il medesimo periodo d'imposta cui si riferiscono gli acconti. Viceversa, la rideterminazione è facoltativa in tutti quei casi in cui ai contribuenti è riconosciuta la facoltà di tener conto già in sede di acconto di innovazioni ad essi favorevoli che assumeranno rilevanza per la prima volta in sede di determinazione del saldo dovuto per il medesimo periodo d'imposta cui si riferiscono gli acconti. Si tratta, tuttavia, ripetiamo, di deroghe previste espressamente dal legislatore e che quindi si rendono operanti nei casi indicati.

Quanto al **metodo c.d. previsionale** ricordiamo che esso espone le imprese al rischio di sanzioni per insufficiente versamento qualora non riescano ad individuare puntualmente l'imposta (che risulterà) dovuta per il corrente periodo d'imposta, ma al contempo offre l'opportunità di tener conto già in sede di determinazione degli acconti dovuti per il 2014 delle innovazioni che assumeranno efficacia, per la prima volta, in tale periodo d'imposta.

Ciò premesso, ricordiamo che tanto delle ipotesi di rideterminazione (facoltativa o obbligatoria), quanto delle innovazioni delle quali si può tener conto in un'ottica "previsionale", Vi abbiamo già informato in occasione del versamento della prima rata di acconto con la circolare n. 20 del 2014, alla quale dunque rinviamo per ogni approfondimento.

In questa sede, ci soffermiamo brevemente, invece, sulle principali innovazioni normative e su taluni documenti di prassi intervenuti successivamente alla pubblicazione della nostra citata circolare, nonché su alcune questioni interpretative che possono assumere rilevanza ai fini che qui interessano.

Ricordiamo, infatti, che il metodo c.d. storico e quello c.d. previsionale sono due metodi di determinazione degli acconti alternativi tra loro, nel senso che le imprese, in sede di versamento della seconda o unica rata, possono scegliere tanto il metodo c.d. storico quanto quello c.d. previsionale, a prescindere dalle scelte effettuate in sede di versamento della prima rata di acconto; fermo rimanendo, naturalmente, che il

versamento complessivamente effettuato risulti congruo rispetto ad una delle due metodologie di determinazione dell'acconto²¹.

3 Principali novità normative ed interpretative intervenute successivamente al versamento della prima rata di acconto per il 2014

Per quanto concerne le principali innovazioni normative rilevanti ai fini che qui interessano, ricordiamo, per esempio, le disposizioni del c.d. decreto legislativo “semplificazioni (d.lgs 21 novembre 2014, in attesa di pubblicazione²²) (cfr. art. 18), che prevedono un allungamento, da tre a cinque, del numero degli esercizi consecutivi in perdita che²³ determina l'applicazione della disciplina delle società di comodo²⁴, la quale, ricordiamo, oltre alla previsione di un reddito minimo ai fini IRES/IRPEF e IRAP e di alcune penalizzazioni in tema di riporto perdite e utilizzo dei crediti IVA²⁵, dispone

²¹ Ricordiamo, infatti, che le sanzioni per l'omesso o insufficiente versamento della seconda rata di acconto non si applicano qualora *“l'importo versato come prima rata o quello complessivamente versato non è inferiore alla somma che risulterebbe dovuta in base alla dichiarazione relativa al periodo in corso”* (cfr. art. 4, comma 2, lett. c), del d.l. n. 69/1989).

²² http://www.quirinale.it/qnrw/statico/attivita/attifirmati/sett_atti.asp?Atti=set/2014_m11d17.htm

²³ Cfr: art. 2, commi 36-*quinquies*–36-*duodecies*, del d.l. n. 138/2011.

²⁴ Cfr: art. 30, comma 3, della l. n. 724/1994.

²⁵ Ricordiamo che nei confronti di tali società – e, cioè, delle società che non superano il c.d. test di operatività di cui all'art. 30, comma 1, della l. n. 724/1994 o che si qualificano quali società in perdita sistematica ai sensi dell'art. 2, commi 36-*quinquies*–36-*duodecies*, del d.l. n. 138/2011 – si presume che, fermo restando l'ordinario potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, il reddito ai fini IRPEF/IRES, nonché, ai fini IRAP, il valore della produzione netta, del periodo d'imposta in cui si rende applicabile la descritta disciplina non possano essere inferiori a quelli ottenibili applicando determinati coefficienti di redditività al valore fiscalmente riconosciuto degli stessi elementi patrimoniali rilevanti ai fini del calcolo dei ricavi presunti (c.d. reddito minimo). Nei confronti di tali soggetti si rendono altresì applicabili una serie di limitazioni in materia di riporto delle perdite e di utilizzazione del credito IVA. In particolare, l'applicazione della presunzione di redditività minima obbliga le società non operative ad utilizzare le perdite maturate nei periodi d'imposta precedenti solo in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo presunto e preclude alle stesse società la possibilità di poter cedere (ai sensi del comma 4-*ter* dell'art. 5 del d.l. n. 70/1988), richiedere a rimborso o compensare l'eccedenza di credito IVA risultante dalla dichiarazione presentata ai fini IVA. La predetta eccedenza IVA, inoltre *“qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione”* dei c.d. coefficienti di operatività, non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

una maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota dell'IRES dovuta da tali soggetti.

In particolare, ricordiamo che ai sensi dell'art. 2, commi 36-quinquies–36-duodecies, del d.l. n. 138/2011 devono ritenersi di “comodo” – oltre a quelle che non superano il c.d. test di operatività (c.d. società non operative) di cui all'art. 30, comma 1, della l. n. 724/1994 – anche le società “*che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi*” o che nel corso di un triennio “*siano per due periodi d'imposta in perdita fiscale ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3*” della l. n. 724/1994 e, cioè, inferiore al c.d. reddito minimo (c.d. società in perdita sistematica).

L'innovazione prevista dal citato decreto legislativo consiste, come detto, in un ampliamento del periodo di osservazione da tre a cinque esercizi e, dunque, in una potenziale riduzione dei soggetti interessati da tale disciplina. In particolare, a regime il “*presupposto applicativo per tale disciplina è costituito da 5 periodi di imposta consecutivi in perdita fiscale ovvero, indifferentemente, quattro periodi in perdita ed uno con reddito imponibile inferiore al cosiddetto reddito minimo*”, fermo rimanendo, ovviamente, la sussistenza di eventuali cause di esclusione o disapplicazione. Tale innovazione, per espressa previsione normativa, trova applicazione a decorrere dal corrente periodo d'imposta (2014).

Di tale innovazione possono tener conto, per esempio, quelle imprese che sono ricadute nell'ambito applicativo di tale disciplina nel 2013 – in quanto nei tre precedenti esercizi (2010-2012) hanno presentato dichiarazioni in perdita fiscale (o due dichiarazioni in perdita fiscale e una con un reddito dichiarato inferiore a quello c.d. minimo) – e che, dunque, hanno dovuto tener conto, tra l'altro, dell'addizionale IRES del 10,5 per cento. In questo caso, infatti, in sede di determinazione della prima rata di acconto dovuto per il 2014, tali soggetti hanno potuto non tener conto di tale aggravio solo in un'ottica previsionale e, cioè, solo qualora avessero ritenuto di non rientrare per il 2014 in questa disciplina per difetto dei relativi presupposti nel triennio 2011-2013 (per esempio, perché il 2013 non era in perdita fiscale o perché per tale esercizio è stato dichiarato un reddito superiore a quello c.d. minimo). Con l'innovazione in parola, invece, posto che il periodo di osservazione risulta ampliato dal triennio 2011-2013 al quinquennio 2009-2013, in sede di determinazione degli acconti dovuti per il 2014 la medesima impresa potrà non tener conto dell'addizionale liquidata per il 2013 qualora,

per esempio, nel 2009 non abbia presentato una dichiarazione in perdita (o abbia dichiarato un reddito superiore a quello c.d. minimo)²⁶.

Per completezza d'informazione, rileviamo che ai fini che qui interessano assumono rilevanza anche le innovazioni che il **disegno di legge di stabilità per il 2015** (atto parlamentare n. 2679) intende introdurre in materia di aliquote IRAP. Come già segnalato nella nostra circolare n. 20 del 2014, i contribuenti in sede di determinazione della prima rata di acconto dovuta per il 2014 ai fini IRAP hanno potuto tener conto delle nuove e più basse aliquote IRAP previste dall'art. 2 del d.l. n. 66/2014. In particolare, la citata disposizione, previa modifica dell'art. 16 del d.lgs. n. 446/1997, prevede(va) che a decorrere dal 2014:

*“1.L'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del **3,50** (anziché 3,9) per cento, salvo quanto previsto dal comma 2, nonché nei commi 1 e 2 dell'articolo 45.*

1-bis. Nei confronti dei soggetti di cui:

*a) all'articolo 5 [società commerciali ed enti commerciali], che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, si applica l'aliquota del **3,80** (anziché del 4,20) per cento;*

*b) all'articolo 6 [banche e altri enti e società finanziarie], si applica l'aliquota del 4,20 (anziché 4,65) per cento;c) all'articolo 7 [imprese di assicurazione], si applica l'aliquota del **5,30** (anziché 5,90) per cento”²⁷.*

Per quanto concerne gli acconti dovuti per il 2014, tuttavia, l'art. 2, comma 2, del d.l. n. 66/2014, prevede(va) una regola particolare in caso di adozione del metodo c.d. previsionale, secondo cui, *“Ai fini della determinazione dell'acconto relativo al periodo di imposta [2014] secondo il criterio previsionale [...] in luogo”* delle nuove aliquote del 3,50; 3,80; 4,20 e 5,30 per cento *“si tiene conto, rispettivamente, delle aliquote del 3,75; 4,00; 4,50, 5,70”* per cento.

Ora, quel che preme rilevare è che l'art. 5 del disegno di legge di stabilità per il 2015, nell'ambito di un più ampio progetto di revisione dell'IRAP²⁸, prevede l'abrogazione del

²⁶ In questo senso si esprime anche la relazione illustrativa dell'art. 18 del c.d. decreto legislativo “semplificazioni”.

²⁷ Il citato art. 2 del d.lgs. n. 66/2014, previa modifica dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997, ha altresì previsto che le regioni possono variare le predette aliquote *“fino ad un massimo di 0,92 (anziché 1) punti percentuali”*.

²⁸ L'art. 5 del disegno di legge di stabilità per il 2015, infatti, al fine di ridurre ulteriormente il c.d. cuneo fiscale, prevede che a decorrere dal 2015 ai fini della determinazione della base imponibile IRAP *“è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni”* già spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater

citato art. 2 con effetti a decorrere dal 2014 (*rectius*: dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013), con la conseguenza che le riduzioni delle aliquote IRAP previste da tale disposizione non troveranno di fatto applicazione per i soggetti qui in esame (ossia, quelli con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). In altri termini, per il 2014 continueranno a trovare applicazione le aliquote IRAP già previste dall'art. 16 del d.lgs. n. 446/1997 prima delle modifiche ad esso apportate dall'art. 2, comma 2, del d.l. n. 66/2014.

Tuttavia, in sede di determinazione della prima rata di acconto IRAP taluni contribuenti potrebbero aver adottato il metodo c.d. previsionale e, dunque, aver tenuto conto delle più basse aliquote previste dall'art. 2, del d.l. n. 66/2014. Proprio per questo motivo, l'art. 5 del disegno di legge di stabilità per il 2015 prevede che rimangono salvo gli effetti derivanti dall'adozione del metodo previsionale, nel senso che gli acconti così determinati devono ritenersi congrui o, per meglio dire, che la differenza tra quanto versato ai sensi dell'(abrogato) art. 2 del d.l. n. 66/2014 e quanto effettivamente dovuto in base alle ripristinate aliquote IRAP, potrà essere versato in sede di saldo senza applicazione di sanzioni²⁹. In altri termini, il versamento della seconda o unica rata di acconto può essere effettuato tenendo conto delle più basse aliquote previste dall'art. 2, del d.l. n. 66/2014, salvo poi versare la differenza rispetto a quanto dovuto sulla base delle aliquote IRAP del 2014 in sede di saldo di detto periodo d'imposta.

Per quanto concerne i principali documenti di prassi emanati successivamente alla scadenza del termine per il versamento della prima rata di acconto, segnaliamo anzitutto che, con la **risoluzione n. 92/E del 20 ottobre 2014**, l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito ai regimi di deduzione delle perdite su crediti

dell'art. 11 del d.lgs. n. 446/1997. In altri termini, il disegno di legge di stabilità per il 2015 prevede la deduzione integrale dalla base imponibile IRAP del costo del lavoro relativo ai lavoratori a tempo indeterminato.

²⁹ In questo modo, peraltro, verrebbero meno le perplessità che sono sorte in merito al regime – di cui all'art. 2, commi 55 e ss. del d.l. n. 225/2010 – di conversione in crediti d'imposta delle DTA iscritte nel bilancio 2013. Molte imprese, infatti, in sede di approvazione del bilancio 2013 – e, cioè, prima della riduzione delle aliquote IRAP prevista dall'art. 2 del d.l. n. 66/2014 – hanno tenuto conto, ai fini dell'iscrizione delle DTA convertibili, dell'aliquota IRAP prevista per il 2013; sicché è sorto il dubbio se ai fini della loro conversione, tali DTA assumessero rilevanza in tale misura oppure solo in misura corrispondente alle nuove e più basse aliquote.

e di conversione in crediti d'imposta delle DTA³⁰ in caso di liquidazione di enti creditizi e finanziari.

In particolare, il caso esaminato dall'Agenzia delle entrate riguardava una banca che nella frazione di esercizio precedente alla sua messa in liquidazione (periodo *ante* liquidazione) aveva ceduto a terzi la propria azienda bancaria, realizzando una perdita di rilevanza anche fiscale. In tale cessione erano ricompresi anche crediti che erano già stati svalutati in parte negli esercizi precedenti a quello ante liquidazione – ciò che aveva determinato l'attivazione per una quota di tali svalutazioni del regime di deduzione per diciottesimi di cui all'art. 106, comma 3, del TUIR nella versione *pro tempore* vigente (ante stabilità 2014) – e in parte nel periodo *ante* liquidazione, così come risultante dal *“rendiconto della gestione degli amministratori”* (che, come noto, gli amministratori, ai sensi dell'art. 2487-bis del c.c., in caso di avvio della procedura di liquidazione, sono tenuti a redigere riguardo *“al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato”*).

La banca istante chiedeva se tale rendiconto fosse documento idoneo, al pari del bilancio, alla individuazione delle DTA suscettibili di trasformazione in crediti d'imposta ai sensi dell'art. 2, commi 55 e ss. del d.l. n. 225/2010. In caso di risposta positiva la banca chiedeva di poter trasformare in crediti tutte le DTA in parola e, cioè, sia quelle relative alle svalutazioni effettuate negli esercizi precedenti a quello ante svalutazione che avevano innescato il citato regime di deduzione per diciottesimi, sia quelle relative all'ultimo frazione di esercizio in parola (*rectius*: le svalutazioni relative al periodo *ante* liquidazione), in considerazione della automatica rilevanza fiscale della perdita su crediti per i soggetti IAS adopter – giusta le disposizioni dell'art. 101, comma 5, del TUIR – laddove essa promani da un evento che, come nel caso di specie, comporti il distacco a titolo definitivo dei crediti dall'impresa che ne sia titolare e la loro conseguente cancellazione dal bilancio (*derecognition*).

³⁰ In merito al regime di conversione delle DTA in crediti d'imposta di cui all'art. 2, commi 55 e ss. del d.l. n. 225/2010 rinviamo alle nostre circolari nn. 33 del 2013, 20 e 24 del 2014. Ai fini che qui interessano, ci limitiamo a ricordare che la citata disposizione consente ai contribuenti di convertire in crediti d'imposta le DTA iscritte in bilancio relative a svalutazioni e perdite su crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile ai sensi del comma 3 dell'art. 106 del TUIR ovvero a rettifiche di valore nette per deterioramento dei crediti non ancora dedotte dalla base imponibile dell'IRAP ai sensi degli articoli 6, comma 1, lettera *c-bis*), e 7, comma 1, lettera *b-bis*), del decreto IRAP, *“nonché quelle relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive”*. Tale conversione può avvenire solo in presenza di perdite contabili – per un importo pari al rapporto tra la stessa perdita e il rapporto tra le DTA e la somma del capitale e delle riserve – o fiscali e, in quest'ultimo caso, nel limite in cui la perdita fiscale è formata dai *reversal* sottostanti alle citate DTA.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha risposto positivamente in merito alla prima questione, precisando, per l'appunto, che il citato rendiconto sulla gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato (*rectius*: relativo al periodo *ante* liquidazione) è *"assimilabile, ai fini della trasformazione delle imposte anticipate [...] ad un vero e proprio bilancio [...] Pertanto, le imposte anticipate iscritte secondo corretti principi contabili nel rendiconto sulla gestione degli amministratori ex art. 2487-bis c.c. sono rilevanti ai fini del regime di trasformazione in caso di perdita di esercizio"*³¹.

La risposta è stata viceversa negativa sulle due ulteriori questioni sostanziali poste dalla banca istante.

In particolare, per quanto riguarda le svalutazioni da cui erano scaturite le deduzioni per diciottesimi – le svalutazioni, cioè, effettuate negli esercizi precedenti a quello *ante* liquidazione – l'Agenzia delle entrate osserva che i relativi diciottesimi non ancora dedotti continueranno ad esplicitare i propri *"effetti nella misurazione del reddito dei futuri periodi di imposta attraverso le corrispondenti variazioni di diminuzione"* e che, pertanto, nel periodo in cui vengono cancellati i crediti (*derecognition*) – e, cioè, nel periodo *ante* liquidazione – assumono immediata rilevanza in qualità di perdita su crediti ex art. 101, comma 5, del TUIR, (solo) il valore fiscale del credito iscritto in bilancio quale risultante in seguito alle svalutazioni effettuate nei precedenti esercizi³². Per quanto concerne, invece, le svalutazioni effettuate nel periodo d'imposta in cui la banca ha proceduto alla cessione di azienda – e, cioè, le svalutazioni effettuate nel periodo *ante* liquidazione – l'Amministrazione finanziaria ha rilevato che la perdita

³¹ L'Amministrazione finanziaria ribadisce altresì quanto già affermato nella circolare n. 37/E del 2012 e, cioè, che possono essere convertite le DTA *"iscritte fino all'ultimo bilancio approvato prima di entrare in fase di liquidazione volontaria. Restano fuori dalla disciplina in esame le eventuali DTA che si siano generate successivamente alla data di inizio della fase di liquidazione volontaria"*.

³² In particolare, osserva l'Agenzia delle entrate *"si ritiene che, nel caso di specie, la derecognition dei crediti, effettuata nel periodo ante-liquidazione [...] determinato ai sensi dell'articolo 182 del TUIR, in cui è avvenuta la cessione pro-soluto dei crediti, non consenta di "scaricare" attraverso una variazione in diminuzione le svalutazioni, che hanno ridotto il valore fiscale dei crediti, operate" negli esercizi precedenti a quello ante svalutazione.*

Sul punto, pertanto, non si concorda con la soluzione proposta dall'Istante che intende imputare a titolo di perdita su crediti al periodo d'imposta [ante liquidazione] tutte le svalutazioni dei crediti fiscalmente non dedotte fino alla data di cessione del credito, effettuando, sul piano operativo, una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi pari ai diciottesimi delle svalutazioni su crediti non dedotte fino al momento della cessione.

Tali svalutazioni continueranno ad essere dedotte fiscalmente per quote costanti sulla base delle disposizioni contenute nell'articolo 106 del TUIR, pro tempore vigente".

fiscale registrata in detto periodo non è stata generata dall'attivazione dei *reversal* di DTA rilevanti ai fini che qui interessano, bensì, come abbiamo visto, dalla *derecognition* dei crediti prima svalutati e poi ceduti nel medesimo periodo – *derecognition* riconosciuta come tale anche ai fini fiscali – sicché non sussistono DTA convertibili.

Si tratta di indicazioni conformi ai principi di fondo delle predette discipline fiscali.

Ci risulta, inoltre, che sempre in tema di conversione delle DTA in crediti di imposta l'Agenzia delle entrate abbia affrontato, in una risoluzione non pubblicata, anche una problematica ricorrente che avevamo segnalato nella nostra circolare n. 33 del 2013 e, cioè, quella delle imprese che commettono l'errore di sottostimare le DTA in sede di approvazione del bilancio e che si accorgono di tale errore prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta cui si riferisce detto bilancio. Si tratta, in effetti, di un errore nel quale le imprese possono incorrere non di rado e ciò soprattutto a causa dello sfasamento temporale tra il termine di approvazione del bilancio e quello di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta cui si riferisce il bilancio nel quale sono iscritte DTA in misura inferiore a quella effettivamente spettanti. Nel caso di specie, in sede di approvazione del bilancio, il contribuente non aveva iscritto le DTA relative alla perdita fiscale determinata dall'attivazione di *reversal* a tal fine rilevanti, accorgendosi di tale errore solo in sede di presentazione del modello di dichiarazione.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha espresso il convincimento che in sede di dichiarazione dei redditi possono essere convertite le DTA relative alla perdita fiscale generata per effetto dell'attivazione di *reversal* rilevanti ai fini della disciplina in esame, anche se tali DTA non risultano iscritte nel bilancio dell'esercizio in cui emerge la perdita fiscale³³. In altri termini, l'Agenzia delle entrate sembra riconoscere che in sede di dichiarazione dei redditi possono essere convertite tutte le DTA effettivamente spettanti anche se, per errore, non risulta soddisfatta l'ulteriore condizione della loro iscrizione in bilancio.

C'è solo da segnalare che nel caso di specie il contribuente era incorso in un errore interpretativo di cui aveva assunto consapevolezza solo dopo l'approvazione del bilancio a seguito dei chiarimenti *medio tempore* forniti dall'Amministrazione finanziaria. È evidente, tuttavia, che analoga soluzione va data anche negli altri casi di errori di cui il contribuente si avvede solo dopo l'approvazione del bilancio, a

³³ In questo senso anche l'ABI (cfr: circolare n. 11 del 19 dicembre 2012).

prescindere dall'esistenza o meno di sopravvenuti chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria³⁴.

Con la **risoluzione n. 29/E del 26 settembre 2014** l'Amministrazione finanziaria ha fornito importanti indicazioni in merito al regime di deducibilità delle spese di emissione delle cambiali finanziarie, delle obbligazioni e dei titoli simili di cui all'art. 1 del d.lgs. 239/1996.

Come noto, con il d.l. n. 83/2012 il legislatore, al fine di ampliare i canali di finanziamento diretto delle imprese non quotate sul mercato, ha apportato diverse modifiche in merito alla disciplina di emissione dei citati strumenti di raccolta del capitale, prevedendo altresì talune misure agevolative di natura fiscale; di tali innovazioni vi abbiamo già informato nella circolare n. 39 del 2013 alla quale pertanto rinviamo per eventuali approfondimenti.

Ai fini che qui interessano, ci limitiamo a ricordare che per incentivare l'emissione di tali strumenti il legislatore ha previsto, tra l'altro, la possibilità di avvalersi anche in relazione ad essi del regime impositivo previsto dall'art. 1 del d.lgs. n. 239/1996 per i titoli emessi dalle banche e dalla società quotate (cd. grandi emittenti) in luogo di quello ordinariamente previsto dall'art. 26, comma 1, del d.p.r. n. 600 del 1973. Pertanto, anche gli interessi relativi ai citati strumenti non subiscono la ritenuta del 26 per cento contemplata dal citato art. 26, bensì rientrano nel regime dei titoli dei cd. grandi emittenti di cui al citato art. 1 del d.lgs. n. 239/1996, che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva con aliquota del 26 per cento se il percipiente è una persona fisica o un ente o società non commerciale (cd. nettista), ovvero l'erogazione senza alcun prelievo alla fonte sia quando il percipiente è una impresa – società o ente commerciale – residente in Italia (cd. lordista), sia quando il percettore è un soggetto residente all'estero ma in un Paese di *white list*. A tal fine il legislatore ha integrato il testo dell'art. 1 del d.lgs. n. 239/1996³⁵.

³⁴ A ben vedere, in effetti, attesa la natura meramente interpretativa dei documenti di prassi (cfr: Cass. sent. n. 237 del 9 gennaio 2009) e *"in piena coerenza con la regola che in un sistema tributario basato essenzialmente sull'autotassazione, la soluzione delle questioni interpretative è affidata (almeno in una prima fase, quella, appunto, della determinazione dell'imposta da corrispondere) direttamente al contribuente"* (Cass., SS.UU, sent. n. 23031 del 2 novembre 2007), siamo pur sempre di fronte ad errori che i contribuenti commettono in sede di liquidazione delle imposte a causa di un'errata interpretazione della legge.

³⁵ Riportiamo, per comodità espositiva, il testo dell'art. 1 del d.lgs. n. 239/1996 quale risultante a seguito delle modifiche ad esso apportate, da ultimo, dall'art. 21, comma 1, del d.l. n. 91/2014 *"La ritenuta del 20 [26] per cento di cui al comma 1 dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, non si applica sugli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli simili, e delle*

L'art. 32, comma 13, del d.l. 83/2012 ha altresì previsto che *“Le spese di emissione delle cambiali finanziarie, delle obbligazioni e dei titoli simili di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, primo comma, sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute indipendentemente dal criterio di imputazione a bilancio”*.

In merito a tale ultima disposizione i contribuenti hanno sin da subito manifestato l'esigenza di chiarimenti da parte dei competenti organi in merito a due aspetti.

In primo luogo, visto l'espresso riferimento alle spese di emissione delle *“cambiali finanziarie, delle obbligazioni e dei titoli simili di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239”*, si chiedeva conferma del fatto che tale innovazione, seppur prevista in sede di introduzione della disciplina di emissione di tali strumenti da parte dei soggetti non quotati, interessasse tutti i soggetti che emettono cambiali finanziari, obbligazioni e titoli simili, ivi compresi quelli quotati³⁶.

L'Amministrazione finanziaria ha fornito tale conferma, precisando, per l'appunto, che *“dal punto di vista soggettivo, si ritiene che la norma abbia ampia portata, riferendosi non soltanto alle piccole e medie imprese emittenti strumenti obbligazionari, ma anche*

cambiali finanziarie, emesse da banche, da società per azioni con azioni negoziate in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e da enti pubblici economici trasformati in società per azioni in base a disposizione di legge, nonché sugli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli simili, e delle cambiali finanziarie negoziate nei medesimi mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione emessi da società diverse dalle prime, o, qualora tali obbligazioni e titoli simili e cambiali finanziarie non siano negoziate, detenuti da uno o più investitori qualificati ai sensi dell'articolo 100 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.

Per i proventi dei titoli obbligazionari emessi dagli enti territoriali ai sensi degli articoli 35 e 37 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, si applica il regime tributario di cui all'articolo 2. Tale imposta spetta agli enti territoriali emittenti ed è agli stessi versata con le modalità di cui al capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Le disposizioni incompatibili con la disciplina introdotta dal presente decreto sono soppresse”.

³⁶ Il dubbio era sorto in quanto il comma 13 dell'art. 32 era stato introdotto insieme ad altre innovazioni, sempre contenute nello stesso articolo, che si riferivano nel loro insieme agli strumenti finanziari emessi da società non quotate. Parte della dottrina aveva perciò prospettato che la disciplina relativa alla deduzione per cassa delle spese di emissione dovesse avere il medesimo ambito applicativo delle altre disposizioni dello stesso articolo e riguardare soltanto le cambiali finanziarie e i titoli obbligazionari emessi da società non quotate. In senso contrario, tuttavia, si osservava che la lettera del comma 13 richiama *tout court* tutti i titoli di cui al d.l.vo. 239 del 1996 e sembra rivolgersi anche ai titoli emessi dai cd. grandi emittenti. Il tema non era stato affrontato in modo specifico dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 2013.

ai cosiddetti grandi emittenti, ossia alle banche e alle società con azioni negoziate, seppure con riferimento ai soli titoli emessi dopo l'entrata in vigore" del d.l. n. 83/2012.

La seconda richiesta di chiarimenti atteneva invece al concreto funzionamento di tale agevolazione.

In particolare, la norma, nello stabilire che le spese di emissione sono rilevanti *"nell'esercizio in cui sono sostenute indipendentemente dal criterio di imputazione a bilancio"* fissa testualmente un regime di deducibilità per cassa a prescindere dal fatto che le spese in questione siano o meno previamente transitate a conto economico³⁷. Non era chiaro, tuttavia, se questo regime dovesse operare in tutti i casi obbligatoriamente ovvero solo su base facoltativa, in alternativa alla deduzione di tali spese secondo le regole ordinarie.

Il problema si poneva soprattutto per le imprese IAS *adopter* che rilevano le cambiali finanziarie e le obbligazioni emesse con il metodo del costo ammortizzato esponendo, quindi, tutti i costi del finanziamento – ivi comprese le spese di emissione – come parte integrante degli interessi passivi effettivamente dovuti sul finanziamento. Per queste imprese, evidentemente, la deduzione per cassa delle spese di emissione, pur costituendo nell'immediato un beneficio, avrebbe comportato l'aggravio di dover sterilizzare in ciascun esercizio successivo e per tutta la durata del finanziamento, la quota parte degli interessi passivi di bilancio riferibile a tali spese, con una gestione del fenomeno che in molti casi poteva risultare assai complessa.

Sul punto l'Agenzia è intervenuta ed ha opportunamente chiarito che la deducibilità per cassa delle spese di emissione va considerato *"una facoltà e non un obbligo, in linea con la ratio di natura agevolativa che caratterizza l'intero Decreto crescita"*.

Si tratta di una lettura equilibrata della norma che fa salvo anche il comportamento delle imprese che, per motivi di semplicità, hanno ritenuto di non avvalersi del beneficio della deduzione per cassa privilegiando la consueta impostazione di derivazione dell'imponibile dal bilancio³⁸.

³⁷ La particolarità di questa regola di deduzione è che essa si propone di addivenire ad una deduzione in via anticipata rispetto al transito delle spese di emissione al conto economico. Normalmente, invece, il criterio di deduzione per cassa si risolve in un differimento della deduzione rispetto all'esercizio di imputazione a conto economico dei costi.

³⁸ L'Agenzia non si sofferma invece sul tema dell'individuazione degli oneri riconducibili al novero delle spese di emissione (eventualmente) deducibili per cassa. A tal fine, a nostro avviso, si dovrebbe comunque fare riferimento alle regole qualificatorie desumibili dai principi contabili adottati dall'impresa in sede di redazione del bilancio (IAS/IFRS o ITA GAAP).

Con la **risoluzione n. 87/E del 14 ottobre 2014** l'Agenzia delle entrate ha chiarito taluni aspetti in merito alla disciplina agevolativa prevista per le c.d. start up innovative e per gli incubatori certificati di cui agli artt. 25 e ss. del d.l. n. 179/2012. Nel rinviare per maggiori approfondimenti circa il contenuto di tale disciplina alla nostra circolare n. 11 del 2013, ai fini che qui interessano ricordiamo che ai sensi dell'art. 25, comma 2, del d.l. n. 179/2012 si qualificano start up innovative le *“società di capitali, costituit[e] anche in forma cooperativa, di diritto italiano ovvero una Societas Europaea, residente in Italia ai sensi dell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non sono quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione”* che possiedono tutti i requisiti previsti dall'art. 25, comma 2, lettere da b) a g)³⁹ nonché uno dei requisiti previsti dalla successiva lettera h); tra i predetti requisiti alternativi che – ripetiamo, la società deve possedere per qualificarsi *start up innovativa* – la citata lett. h) prevede *“l'impiego come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo”*:

- a. *“in percentuale uguale o superiore al terzo della forza lavoro complessiva, di personale in possesso di titolo di dottorato di ricerca o che sta svolgendo un dottorato di ricerca presso un'università italiana o straniera, oppure in possesso di laurea e che abbia svolto, da almeno tre anni, attività di ricerca certificata presso istituti di ricerca pubblici o privati, in Italia o all'estero”,*
- b. *“ovvero, in percentuale uguale o superiore a due terzi della forza lavoro complessiva, di personale in possesso di laurea magistrale ai sensi dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 22 ottobre 2004, n. 270”.*

L'istante aveva chiesto delucidazioni proprio in merito al predetto requisito alternativo e, in particolare, se:

³⁹ In particolare, ai sensi dell'art. 25, comma 2, lett. b-g), del d.l. n. 179/2012, una società può qualificarsi start up innovativa se possiede, anzitutto, tutti i seguenti requisiti:

“b) è costituita e svolge attività d'impresa da non più di quarantotto mesi;

c) ha la sede principale dei propri affari e interessi in Italia;

d) a partire dal secondo anno di attività della start-up innovativa, il totale del valore della produzione annua, così come risultante dall'ultimo bilancio approvato entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio, non è superiore a 5 milioni di euro;

e) non distribuisce, e non ha distribuito, utili;

f) ha, quale oggetto sociale esclusivo o prevalente, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico;

g) non è stata costituita da una fusione, scissione societaria o a seguito di cessione di azienda o di ramo di azienda”.

1. i soci amministratori, anche se non retribuiti, potessero considerarsi *“forza lavoro”*;
2. tra *“i collaboratori a qualsiasi titolo”* potessero essere annoverati i consulenti esterni titolari di partita IVA, *“gli stagisti e ogni categoria percipiente un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente”*;
3. ai fini della verifica della *“percentuale uguale o superiore al terzo della forza lavoro”* occorresse effettuare un calcolo per *“teste o in base alla remunerazione”*.

Per quanto concerne i primi due quesiti l'Agenzia delle entrate ha messo in evidenza che nel concetto di forza lavoro rientra qualsiasi lavoratore che percepisce un reddito di lavoro dipendente o a questo assimilato, sicché, tenendo anche conto della *ratio* della norma, nonché delle indicazioni fornite dal Ministero dello Sviluppo economico, deve ritenersi che ai predetti fini assumono rilevanza anche i soci amministratori *“soltanto se anche soci lavoratori o comunque aventi un impiego retribuito nella società a qualunque titolo, diverso da quello organico”*. E ciò in quanto la *“locuzione collaboratore a qualsiasi titolo non può scindersi dall'altra impiego”*. Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, dunque, tanto i soci amministratori quanto gli stagisti, qualora non siano retribuiti, non rientrano nel concetto di forza lavoro rilevante ai fini che qui interessano, mentre i consulenti esterni titolari di partita IVA risultano sempre esclusi dal novero dei dipendenti e collaboratori a tal fine rilevante.

In merito al terzo quesito, invece, l'Agenzia delle entrate, confermando la soluzione interpretativa prospettata dall'istante, ha precisato che la prevalenza dei lavoratori altamente qualificati deve essere verificata tenendo conto del numero di lavoratori – e, cioè, per teste – e non in base alla remunerazione.

Ciò posto, rileviamo che alcune nostre associate ci hanno segnalato l'esigenza di ottenere chiarimenti in merito ad altre questioni che hanno già assunto rilevanza in sede di determinazione del saldo IRAP dovuto per il 2013 e sulle quali, tuttavia, permangono talune incertezze.

Una prima tematica attiene all'individuazione delle **c.d. holding industriali** e, cioè, dei soggetti per i quali si rende applicabile il regime di determinazione della base imponibile IRAP di cui all'art. 6, comma 9, del d.lgs. n. 446/1997 (decreto IRAP), secondo cui, come noto, *“la base imponibile è determinata aggiungendo al risultato derivante dall'applicazione dell'articolo 5 la differenza tra gli interessi attivi e proventi*

*assimilati e gli interessi passivi e oneri assimilati*⁴⁰ e gli interessi passivi rilevano a tali fini nella misura del 96 per cento del loro ammontare.

In effetti, l'art. 6, comma 9, del decreto IRAP, ai fini dell'individuazione di tali soggetti pone espresso riferimento alle *"società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria, per le quali sussista l'obbligo dell'iscrizione, ai sensi dell'articolo 113 delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operati nel settore finanziario"*. Tuttavia, nel rinviare per maggiori approfondimenti alle nostre circolari nn. 41 e 46 del 2009, ricordiamo che, nell'ambito di un più ampio progetto di rivisitazione della regolamentazione attuativa della disciplina degli intermediari finanziari di cui al TUB, è stato eliminato il citato obbligo di iscrizione di cui all'art. 113 nei confronti delle holding industriali⁴¹.

Il riferimento dell'art. 6, comma 9, del decreto IRAP al citato elenco risulta dunque non più attuale e, pertanto, si è posto il problema dell'individuazione dei criteri atti a qualificare una società quale holding industriale ai sensi dell'art. 6, comma 9, del decreto IRAP.

Ai fini che qui interessano ci limitiamo a ricordare che in un primo momento l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 19 del 2009, in sede di commento del regime di deduzione degli interessi passivi ai fini IRES (art. 96 del TUIR) sembrava aver espresso il convincimento che continuasse a trovare applicazione il criterio di cui al decreto ministeriale 6 luglio 1994 (successivamente trasfuso nel citato decreto ministeriale 17 febbraio 2009, n. 29)⁴² secondo cui, come noto, la prevalenza dell'assunzione di partecipazioni in società industriali deve essere verificata confrontando, sulla base dei dati dei due ultimi esercizi: 1) l'ammontare degli elementi

⁴⁰ Cfr: istruzioni del modello IRAP 2014.

⁴¹ Cfr: decreto ministeriale 17 febbraio 2009, n. 29 e art. 106 del TUB come risultante in seguito alle modifiche ad esso apportate dal d.lgs. n. 141/2010.

⁴² In particolare, nella citata circolare l'Agenzia delle entrate ha dapprima affermato che possono qualificarsi holding industriali quelle società per le quali "il valore contabile delle partecipazioni in società "industriali" risultante dal bilancio di esercizio ecceda il 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale. Ricorrendo tale ultimo requisito, la holding - da considerarsi "industriale" ai limitati fini dell'applicazione della norma in esame - sarà tenuta ad applicare la disciplina generale dell'articolo 96 del TUIR"; nella stessa circolare, tuttavia, si legge che *"Nel particolare caso in cui una holding eserciti, in aggiunta all'attività di assunzione di partecipazioni, anche attività finanziaria ovvero industriale, l'attività prevalente può accertarsi sulla base dei criteri oggettivi di prevalenza enunciati dall'articolo 2 del decreto ministeriale del 6 luglio 1994"*.

dell'attivo di natura finanziaria con il totale dell'attivo patrimoniale 2) l'ammontare dei proventi derivanti dai predetti elementi dell'attivo con il totale dei proventi. Non era del tutto chiaro, tuttavia, se detto criterio trovasse applicazione anche ai fini IRAP.

Successivamente, con la circolare n. 37/E del 2009, l'Amministrazione finanziaria, *“al fine di fornire un criterio per valutare detta prevalenza [...] ha precisato che l'esercizio prevalente dell'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia e finanziaria risulta verificato quando il valore contabile delle partecipazioni in società industriali risultante dal bilancio di esercizio ecceda il 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale”* e che *“il suddetto esercizio esclusivo o prevalente deve essere verificato tenendo conto non solo del valore di bilancio delle partecipazioni in società industriali ma anche del valore contabile degli altri elementi patrimoniali della holding relativi a rapporti intercorrenti con le medesime società (quali, ad esempio, i crediti derivanti da finanziamenti)”*. Tale criterio, ha aggiunto l'Agenzia delle entrate, vale anche ai fini IRAP e, cioè, ai fini dell'applicazione dell'art. 6, comma 9, del decreto IRAP. In questo senso, peraltro, a quanto ci consta, si è espressa l'Amministrazione finanziaria rispondendo alla richiesta di chiarimenti di un contribuente.

Quel che preme rilevare in questa sede è che i modelli di dichiarazione IRAP non hanno immediatamente recepito tali indicazioni; le istruzioni dei modelli IRAP fino al modello IRAP 2014, infatti, hanno continuato a fare riferimento all'elenco (abrogato) di cui al citato art. 113 del d.lgs. n. 385/1993, nonché al citato decreto ministeriale 6 luglio 1994. Le istruzioni del modello IRAP 2014, invece, hanno eliminato i predetti riferimenti all'art. 113 del d.lgs. n. 385/1993 e al decreto ministeriale 6 luglio 1994 e precisato *“che l'esercizio prevalente dell'attività di assunzione di partecipazioni in società non finanziarie risulta verificato quando il valore contabile delle partecipazioni in società industriali risultante dal bilancio di esercizio eccede il 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale (cfr. circolare n. 19 del 21 aprile 2009)”*.

In definitiva, ci risulta che in passato molti contribuenti non hanno colto la novità contenuta nella circolare n. 37/E dell'Agenzia delle entrate, avendo piuttosto fatto affidamento alle indicazioni dei modelli, aggiornati, ripetiamo, solo nel 2014 (rectius: relativamente al periodo d'imposta 2013). Tenendo conto anche dei principi contenuti nello Statuto dei contribuenti, auspichiamo che i competenti organi dell'Amministrazione finanziaria chiariscano che le imprese che negli esercizi precedenti al 2013 abbiano tenuto un comportamento non conforme alla soluzione

interpretativa illustrata nel modello IRAP 2014, non incorrano nell'applicazione di sanzioni.

Per completezza segnaliamo che analoghi dubbi sul regime applicabile ai fini dell'IRAP sono sorti in relazione alle società che hanno per oggetto sociale e svolgono attività di finanziamento nei confronti di altre società del gruppo. In particolare, la questione interpretativa riguarda la riconducibilità di questi soggetti alla disciplina degli enti creditizi e finanziari (art. 5 del d.l.vo n. 446 del 1997) ovvero a quella delle holding industriali (art. 6 comma 9 del d.l.vo n. 446 del 1997)⁴³. A nostro avviso la soluzione più corretta è proprio quest'ultima e ciò sia in considerazione del fatto che la devoluzione dell'attività di finanziamento ad una società specializzata del gruppo altro non è che una evoluzione organizzativa rispetto al modello originario in cui vi provvedeva la holding, sia per ragioni sistematiche. Le società finanziarie interne ai gruppi industriali, infatti, erano originariamente escluse dall'ambito applicativo del d.l.vo n. 87 del 1992 al pari delle holding industriali. L'art. 1 del d.l.vo n. 87 del 1992 è stato successivamente modificato dal d.l.vo 385 del 1993, demandando al Ministero dell'economia l'individuazione dei soggetti esclusi dalla relativa disciplina *“con particolare riguardo [...] ai soggetti nei cui confronti l'attività è esercitata”*. Tuttavia, questa nuova previsione – che fino ad oggi è rimasta inattuata – si proponeva pacificamente di estendere e non di restringere l'ambito delle esclusioni dalla disciplina del d.lgs. n. 87 del 1992, confermando perciò la natura non finanziaria delle società che operano nei confronti non del pubblico ma del gruppo industriale di appartenenza. Tutto ciò trova conferma, tra l'altro, nel fatto che questi soggetti non soggiacciono alla vigilanza della Banca d'Italia. Ne consegue che le società finanziarie interne ai gruppi industriali dovrebbero seguire lo stesso regime delle holding industriali (cfr. nostre circolari nn. 46 del 2009, 11 del 2011 e 37 del 2013)⁴⁴.

⁴³ Il tema ha evidenti ripercussioni anche sulla disciplina di deducibilità degli interessi passivi che, in caso di assimilazione alle holding industriali dovrebbe essere quella dell'art. 96, commi 1-4, del TUIR.

⁴⁴ Problematiche di identificazione del corretto trattamento IRAP sono sorte anche con riferimento alle società che svolgono una delle attività elencate nell'art. 59 del TUB così come richiamato dall'art. 1 del d.l.vo n. 87 del 1992. L'art. 59, in particolare, definisce come società finanziarie, tra l'altro quelle che svolgono una serie di attività di prestazioni di servizi tra quelle ammesse al mutui riconoscimento ai sensi dell'art. 1 comma 2 lett. f) del TUB.

Tuttavia, proprio in relazione a queste attività sembra logico che il richiamo dell'art. 59 debba intendersi riferito alle sole fattispecie in cui esse sono svolte nell'ambito di un preesistente gruppo creditizio e finanziario e non anche alle ipotesi in cui queste attività siano svolte autonomamente. In tal senso depone il fatto che lo stesso art. 59 del TUB individua tali attività ai fini dell'applicazione del Capo II relativo alla vigilanza su base consolidata e che il successivo art. 60 stabilisce che tale attività debba essere esercitata nei confronti dei gruppi bancari, nel cui ambito è fisiologico che possano esservi società specializzate in prestazioni di servizi di natura accessoria rispetto all'attività finanziaria tipica degli istituti di credito. Senza

Un'altra questione, sempre in materia di IRAP, attiene alla rilevanza del c.d. cuneo fiscale – e, cioè, delle deduzioni di cui all'art. 11, lett. a) del decreto IRAP – in sede di determinazione della quota del valore della produzione che deve essere esclusa da tassazione in quanto derivante da attività svolte all'estero da parte di soggetti residenti.

Secondo le istruzioni del modello IRAP 2013, per individuare la predetta quota occorre determinare il rapporto intercorrente tra l'ammontare delle retribuzioni relativa al personale estero e il totale delle retribuzioni e applicare tale coefficiente al valore della produzione lorda **al netto** di quanto spettante a titolo di cuneo fiscale. Tali istruzioni, infatti, precisano che la quota di valore della produzione netta estera “è determinata secondo le regole dell'articolo 4, comma 2, [...] e si ottiene applicando al valore della produzione di cui al rigo IC61 [valore della produzione lorda], **al netto degli importi** dei rigi IC62 e IC63 [cuneo fiscale], il rapporto tra l'importo di colonna 1 [ammontare delle retribuzione del personale estero] e la somma degli importi di colonna 1 e di colonna 2 [ammontare complessivo delle retribuzione] di rigo IS9 (per i soggetti industriali)”.

Le istruzioni IRAP 2014 sono intervenute a modificare proprio questo aspetto, in quanto richiedono di applicare il citato coefficiente (derivante dal rapporto intercorrente tra l'ammontare delle retribuzioni estere e l'ammontare complessivo delle retribuzione) al **valore della produzione lorda senza alcuna “nettizzazione”**. Si tratta, come appare evidente, di un'innovazione favorevole ai contribuenti, in quanto, a parità di condizioni, esclude da tassazione IRAP un importo maggiore rispetto a quello determinato sulla base delle istruzioni IRAP 2013.

Si tratta di una modifica opportuna in quanto conforme alle regole di determinazione della base imponibile IRAP. In effetti, tenuto conto che le deduzioni di cui all'art. 11, lett. a), del decreto IRAP spettano solo in relazione ai lavoratori italiani, appare coerente il fatto che le relative deduzioni decurtano il valore della produzione netta

contare che, proprio in considerazione della genericità del riferimento alle società finanziarie dell'art. 59 del TUB, l'art. 1 comma 2, del d.l.vo n. 87/1992, come già ricordato, prevede l'emanazione di un apposito decreto del Ministero dell'economia al fine di escludere dalla relativa disciplina le società di cui all'art. 59 del TUB in funzione, tra l'altro dell' “*incidenza dell'attività di carattere finanziario su quella complessivamente svolta*”, dei “*soggetti nei cui confronti l'attività è esercitata*” e della “*composizione finanziaria o meno del portafoglio partecipativo*”. Ne consegue che, ad esempio, non sembra trovare giustificazione l'applicazione del regime IRAP degli enti creditizi e finanziari alle società che svolgano la sola attività di consulenza in materia di ristrutturazione dei debiti al di fuori di un gruppo creditizio e finanziario, trattandosi anche in questo caso di imprese che svolgono mere prestazioni di servizi di consulenza e che non sono soggette a vigilanza della Banca d'Italia.

rilevante ai fini IRAP e non anche quella parte del valore della produzione netta esclusa dall'IRAP.

Il Direttore Generale

Micossi