



www.stvaroma.it

Dr. Ida Zaccardi • Dr. Dario Statera • Dr. Carlo Costantini • Dr. Sergio Coria  
Dr. Fabio Larussa • Rag. Eugenio Moretti • Dr. Alessandro Gianfrancesco • Dr. Francesco Basile

Roma, 7/1/2010

### **BOLLETTINO INFORMATIVO n.1/2010**

Esaminiamo le principali novità introdotte in ambito fiscale dalla Legge Finanziaria per il 2010 (Legge 191 del 23/12/2009):

#### **Spese di ristrutturazione (art.2 cc.10-11)**

La detrazione Irpef del 36% per le spese di ristrutturazione, con un massimo di 48.000 € per ciascun immobile, viene nuovamente prorogata fino al 31/12/2012. Da ricordare che per poter usufruire dell'agevolazione è necessario che il costo della manodopera sia evidenziato in fattura.

L'aliquota IVA agevolata del 10% sui lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria eseguiti su edifici di civile abitazione diviene permanente.

#### **Cedolare secca sugli affitti a L'Aquila (art.2 c.228)**

Per il 2010 i canoni di locazione derivanti da contratti stipulati tra persone fisiche e relativi ad immobili ad uso abitativo situati in provincia dell'Aquila sono assoggettati ad un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali nella misura del 20%.

#### **Rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni (art.2 c.229)**

Vengono riaperti i termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni, posseduti alla data del 1°/1/2010, da persone fisiche ed enti non commerciali (per i beni che non rientrano nell'attività d'impresa).

L'imposta sostitutiva dovrà essere versata entro il 31/10/2010 (o in tre rate annuali scadenti il 31/10/2010, il 31/10/2011 e il 31/10/2012, maggiorando le rate successive alla prima degli interessi annui del 3%) e sarà pari al 4% (per terreni e partecipazioni qualificate) o al 2% (per partecipazioni

non qualificate) del valore risultante da apposita perizia che dovrà essere redatta entro lo stesso termine del 31/10/2010.

Ricordiamo che per le partecipazioni la redazione della perizia può avvenire anche successivamente alla cessione, cosa non possibile, invece, per i terreni.

\* \* \*

Facciamo ora una panoramica delle ulteriori novità fiscali che entrano in vigore a partire dall'anno 2010, nonché di recenti chiarimenti emanati dall'Agenzia delle Entrate su argomenti già trattati in precedenza.

### **Premio per la ricapitalizzazione delle società (art.5 c.3 ter D.L. 78 del 1°/7/2009)**

La norma di cui sopra, come già ricordato nel nostro bollettino informativo n.5/2009, consente di dedurre per cinque esercizi un importo pari al 3% degli aumenti di capitale in società (di capitali o di persone) eseguiti da persone fisiche tra il 5 agosto 2009 ed il 5 febbraio 2010 per un ammontare fino a 500.000 €

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.53/E del 21/12/2009 ha fornito al riguardo alcuni importanti chiarimenti che riportiamo di seguito:

- l'aumento di capitale può riguardare sia società di capitali (SpA, SApA, Srl), sia società cooperative, sia società di persone (Snc, Sas);
- l'aumento di capitale deve essere effettuato da persone fisiche, sia residenti in Italia che all'estero, eventualmente anche in qualità di imprenditori individuali; è considerato valido ai fini dell'agevolazione anche l'aumento di capitale effettuato da una società fiduciaria, purché – ovviamente – il fiduciante sia una persona fisica; nel caso in cui l'aumento di capitale sia effettuato sia da persone fisiche che da soggetti diversi l'agevolazione sarà ugualmente applicabile, ma limitatamente alla parte dell'aumento riconducibile alle persone fisiche;
- assumono rilevanza ai fini dell'agevolazione sia gli aumenti del capitale sociale di società già costituite, sia le costituzioni di capitale sociale di nuove società; possono essere presi in considerazione sia gli aumenti in denaro che quelli in natura, purché si tratti di aumenti reali, realizzati cioè mediante immissione di nuove risorse nella società, e non nominali (effettuati mediante conversione di riserve disponibili); in particolare determinano aumenti di capitale agevolabili:
  - i conferimenti effettuati da persone fisiche a fronte della sottoscrizione di azioni o quote in sede di costituzione o di aumento del capitale sociale;

- i versamenti a titolo di sovrapprezzo effettuati da persone fisiche all'atto della sottoscrizione di azioni o quote;
  - i versamenti in denaro a fondo perduto eseguiti da soci persone fisiche, che non comportano obblighi di restituzione da parte della società, e la rinuncia incondizionata dei soci persone fisiche al diritto alla restituzione di crediti verso la società.
- gli aumenti di capitale agevolabili sono quelli perfezionati tra il 5/8/2009 ed il 5/2/2010; il perfezionamento avviene alla data di iscrizione della deliberazione di aumento nel registro delle imprese; gli aumenti di capitale eseguiti mediante versamenti di denaro a fondo perduto o mediante rinuncia incondizionata al diritto alla restituzione da parte dei soci persone fisiche si intendono perfezionati, rispettivamente, alla data in cui il versamento è effettuato e alla data dell'atto di rinuncia (sarà opportuno, quindi, avere documenti con data certa);
  - in ogni caso, l'agevolazione potrà essere calcolata soltanto sugli importi effettivamente versati entro il termine massimo del 5/2/2010 (non è sufficiente, cioè, la sottoscrizione dell'aumento di capitale se non è seguita dal versamento);
  - il limite massimo di 500.000 € si applica esclusivamente agli aumenti effettuati da persone fisiche nel periodo 5/8/2009 - 5/2/2010, distintamente per ciascuna società;
  - per le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare l'importo agevolato si calcola come segue:
    - per il periodo d'imposta 2009 calcolando il 3% dell'importo versato entro il 31/12/2009 per gli aumenti di capitale perfezionati nel periodo 5/8/2009 - 31/12/2009. L'agevolazione spetta per i periodi d'imposta 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013;
    - per il periodo d'imposta 2010 calcolando il 3% dell'importo versato dal 1°/1/2010 al 5/2/2010 per gli aumenti di capitale perfezionati nel periodo 5/8/2009 - 5/2/2010. L'agevolazione spetta per i periodi d'imposta 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014.
  - l'agevolazione spetta per il periodo ora visto se l'incremento del capitale permane per il quinquennio; pertanto, in caso di riduzione del capitale sociale, di distribuzione di riserve o di restituzione ai soci di somme provenienti dal patrimonio netto, l'agevolazione dovrà essere ricalcolata; la riduzione del patrimonio netto per effetto di perdite d'esercizio non rileva ai fini del ricalcolo dell'agevolazione;
  - l'agevolazione si applica sia ai fini delle imposte sui redditi (IRES o IRPEF) sia ai fini IRAP, apportando una variazione in diminuzione all'imponibile delle suddette imposte;

- in caso di società di comodo l'importo agevolato dovrà essere sottratto dal reddito presunto per determinare il reddito minimo imponibile ai fini del successivo confronto di quest'ultimo con il reddito effettivo.

### **Scomputo delle ritenute d'acconto subite da società di persone e associazioni professionali**

Come è noto, i redditi delle società di persone e delle associazioni professionali sono attribuiti per trasparenza ai propri soci o associati proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, e lo stesso criterio vale per la ripartizione delle ritenute d'acconto subite dall'ente collettivo.

Con la circolare n.56/E del 23/12/2009 l'Agenzia delle Entrate ha previsto che i soci o associati *“possano acconsentire in maniera espressa a che le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal loro debito Irpef, siano utilizzate dalla società o associazione, sicché il credito a esse relativo, inevitabilmente maturato dalla società o associazione per assenza di imposta a debito, possa essere dalle stesse utilizzato in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi attraverso il modello F-24”*.

Affinché ciò avvenga occorre il preventivo assenso dei soci o associati, che deve essere manifestato con atto avente data certa e che può essere annuale ovvero senza limiti di tempo. L'assenso può sempre essere revocato, purché con atto avente data certa.

Per poter procedere concretamente alla compensazione sarà istituito prossimamente un apposito codice tributo.

### **Compensazione del credito IVA nel modello F-24 (art.10 D.L. 78 del 1°/7/2009)**

Riportiamo, innanzitutto, quanto già evidenziato nel nostro bollettino informativo n.5/2009 riguardo le nuove regole in materia di compensazione del credito IVA che si applicano dal 1° gennaio 2010. Innanzitutto viene stabilito che per i crediti superiori a 10.000 € annui e fino a 15.000 € annui la compensazione potrà essere effettuata solo dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale: quest'ultima potrà essere presentata disgiuntamente dal modello Unico a partire dal 1° febbraio di ciascun anno, per cui il credito IVA potrà essere compensato, nella migliore delle ipotesi, solo a partire dal 16 marzo. Nel caso in cui la dichiarazione annuale venga presentata entro il mese di febbraio si potrà evitare l'invio della comunicazione dati IVA.

Per quanto riguarda i crediti IVA di importo non superiore a 10.000 € annui ed i crediti di altre imposte (IRPEF, IRES, IRAP, ecc.) restano in vigore le regole attuali.

Viceversa, per i crediti IVA superiori a 15.000 € annui, oltre agli adempimenti visti sopra sarà necessario far apporre il visto di conformità sulla dichiarazione da parte di un professionista abilitato ovvero far sottoscrivere la stessa dal soggetto addetto al controllo contabile (nel caso in cui vi sia).

Con la circolare n.57/E del 23/12/2009 l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli attesi chiarimenti in materia di visto di conformità specificando quanto segue:

- i soggetti abilitati al rilascio del visto sono i commercialisti iscritti all'albo, i consulenti del lavoro, i responsabili dei CAF e alcuni altri soggetti con particolari requisiti; per i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile, in alternativa al rilascio del visto, si può far sottoscrivere la dichiarazione ai soggetti che effettuano il suddetto controllo (molto spesso il collegio sindacale, nel qual caso la dichiarazione deve essere sottoscritta da tutti i membri dello stesso);
- i professionisti che intendono apporre il visto di conformità devono presentare apposita istanza all'Agenzia delle Entrate e devono essere abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali; inoltre devono sottoscrivere una polizza assicurativa specifica con un massimale non inferiore a 1.032.913,80 € senza franchigie o scoperti;
- i soggetti che effettuano il controllo contabile e che intendono sottoscrivere la dichiarazione non sono tenuti alla presentazione dell'istanza di cui sopra né alla stipula della polizza assicurativa;
- il professionista (o il revisore contabile) dovrà verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie, la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili, la corrispondenza dei dati esposti nelle scritture contabili alla relativa documentazione, la corrispondenza del codice attività con quello risultante dalla documentazione contabile;
- occorrerà, inoltre, verificare la sussistenza di una delle fattispecie che sono idonee a generare il credito d'imposta, e cioè:
  - presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti;
  - presenza di operazioni non imponibili;
  - presenza di operazioni di acquisto di beni ammortizzabili;
  - presenza di operazioni non soggette all'imposta;
  - operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.
- nel caso in cui il credito d'imposta destinato alla compensazione sia pari o superiore al volume d'affari deve essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili, controllando anche la corrispondenza tra il credito riportato dal periodo precedente e quanto esposto nella relativa dichiarazione presentata;

- per i contribuenti che non rientrano nel caso precedente dovranno essere controllate tutte le fatture con IVA superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta nel periodo d'imposta, conservandone copia.

Per effettuare materialmente la compensazione dei crediti IVA di importo superiore a 10.000 € sarà obbligatorio utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, mentre i servizi di remote banking (Cbi) offerti dalle banche potranno essere utilizzati soltanto per compensazioni di crediti IVA non superiori a 10.000 €

Riproponiamo la tabella riepilogativa sull'utilizzo dei crediti a partire dall'anno 2010:

Fino al 31 dicembre 2009	Dal 1° gennaio 2010
<b>Credito IVA fino a 10.000 € annui</b>	
Compensabile dal primo giorno dell'anno successivo alla maturazione, senza visto	Regole invariate
<b>Credito IRPEF, IRES, IRAP, ecc.</b>	
Compensabile dal primo giorno dell'anno successivo alla maturazione, senza visto	Regole invariate
<b>Credito IVA superiore a 10.000 € annui e fino a 15.000 € annui</b>	
Compensabile dal primo giorno dell'anno successivo alla maturazione, senza visto	Compensabile dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, senza visto
<b>Credito IVA superiore a 15.000 € annui</b>	
Compensabile dal primo giorno dell'anno successivo alla maturazione, senza visto	Compensabile dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, con visto di conformità
<b>Detrazione IVA da IVA</b>	
Effettuabile liberamente dal periodo successivo alla maturazione del credito, senza visto né necessità di esposizione in F-24 (compensazione verticale)	Regole invariate

### **Nuova disciplina delle prestazioni di servizi internazionali ai fini IVA**

Dal 1°/1/2010 si applicano nuove regole in materia di territorialità delle prestazioni di servizi in ambito IVA, secondo quanto disposto dalla UE con la revisione delle Direttive comunitarie relative all'Imposta sul Valore Aggiunto: tuttavia la normativa italiana non è ancora stata emanata, il che sta creando numerosi problemi applicativi in quanto, pur potendosi applicare direttamente le norme

comunitarie, essendo sufficientemente dettagliate, rimangono però da definire diversi aspetti per i quali la UE ha lasciato la possibilità di scelta ai singoli Paesi membri.

Con la speranza che l'anomalia di cui sopra venga risolta al più presto e riservandoci di tornare sull'argomento in maniera più approfondita non appena saranno stati chiariti i vari aspetti di dubbia interpretazione, possiamo dire, in linea di massima che le nuove regole sono le seguenti, anche sulla base degli orientamenti espressi dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n.58/E del 31/12/2009:

- le prestazioni di servizi cosiddette generiche (per le quali, cioè, non sono previste deroghe specifiche) rese nei confronti di soggetti passivi d'imposta (rapporti *Business to Business* o B2B) la tassazione avverrà nel Paese del committente (cioè del cliente); se quest'ultimo è stabilito nella UE dovrà assoggettare ad IVA la prestazione ricevuta attraverso il *reverse charge*, se invece è extra comunitario seguirà le regole proprie del suo Paese; pertanto, se un operatore italiano effettua una prestazione di servizi ad un soggetto passivo comunitario o extra comunitario dovrà emettere una fattura esclusa da IVA; viceversa, il soggetto passivo italiano riceverà dal prestatore comunitario o extra comunitario una fattura per prestazioni di servizi senza IVA e dovrà applicare l'imposta in Italia tramite il *reverse charge*;
- di contro, nel caso in cui le prestazioni di cui sopra siano rese nei confronti di privati (rapporti *Business to Consumer* o B2C), la tassazione avverrà nel Paese del prestatore; quindi se un operatore italiano effettua una prestazione di servizi ad un soggetto privato comunitario o extra comunitario dovrà emettere una fattura con IVA;
- la regola generale di cui sopra è soggetta alle seguenti deroghe:
  - le prestazioni relative a beni immobili si considerano effettuate in Italia quando l'immobile si trova nel territorio dello Stato;
  - le prestazioni di trasporto passeggeri rilevano in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
  - le prestazioni relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili si considerano effettuate in Italia quando sono materialmente svolte nel territorio dello Stato;
  - le prestazioni di servizi di ristorazione e di catering si considerano effettuate in Italia quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato;
  - le prestazioni di servizi di ristorazione e di catering materialmente rese a bordo di navi, aerei o treni nel corso di un trasporto passeggeri intracomunitario si considerano effettuate in Italia se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato;
  - le prestazioni di servizi di locazione (compreso il leasing), noleggio e simili, a breve termine (30 giorni, salvo per i natanti per i quali si fa riferimento a 90 giorni) di mezzi

di trasporto si considerano effettuate in Italia se gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato;

- ulteriori deroghe sono previste per alcuni servizi solo nel caso in cui gli stessi siano resi a privati: peraltro, essendo le stesse molto numerose, converrà esaminare il caso concreto qualora si dovesse presentare un evento del genere;
- altra novità da tener presente è che, ai fini della territorialità delle prestazioni di servizi, gli enti non commerciali saranno comunque considerati soggetti passivi IVA, anche quando operano nell'ambito dell'attività istituzionale, e saranno quindi soggetti a tutti gli adempimenti previsti in materia; lo stesso varrà per gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che possiedono la partita IVA: tuttavia in entrambi i casi i suddetti enti non potranno operare la detrazione dell'imposta, trattandosi di acquisti effettuati al di fuori dell'esercizio di attività commerciale;
- per le prestazioni di servizi intracomunitarie effettuate o ricevute occorrerà compilare appositi modelli Intrastat ancora non approvati, per i quali cambieranno anche le tempistiche di presentazione (in particolare non sarà più previsto l'invio annuale, ma soltanto la modalità trimestrale o mensile).

#### **Proroga dello scudo fiscale (art.1 cc.1-2 D.L.194 del 30/12/2009)**

Lo scudo fiscale, che si era chiuso il 15/12/2009, viene prorogato fino al 30/4/2010 con una differenziazione delle aliquote: infatti, per le regolarizzazioni e i rimpatri che verranno effettuati entro il 28/2/2010 l'aliquota da versare sale dal 5% al 6%; dal 1°/3/2010 al 30/4/2010 si ha un ulteriore innalzamento al 7%.

#### **Raddoppio termini accertamento su capitali all'estero (art.1 c.3 D.L.194 del 30/12/2009)**

La proroga dello scudo fiscale di cui sopra si accompagna al raddoppio dei termini a disposizione del fisco per effettuare l'accertamento sui capitali posseduti all'estero, che passa da quattro a otto anni successivi a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi.