

STUDIO SALVATORE TRAMUTO

commercialista – consulente del lavoro – revisore contabile

tel. e fax 0916250111-6250112

<http://studiotramuto.professionistaonline.it>

CIRCOLARE N. 18 DELL'8 MAGGIO 2009

□ **SOMMARIO:**

UNICO SC 2009: LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RQ

Le modalità di compilazione del quadro RQ, per quanto attiene alla possibilità di rivalutare gli immobili introdotta dal Decreto Anticrisi.

COME EVITARE IL CONTENZIOSO CON L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Come può comportarsi un contribuente di fronte alla consegna di un processo verbale di constatazione? E di fronte ad un invito al contraddittorio? Mediante i nuovi istituti dell'adesione ai Pvc o all'invito al contraddittorio, introdotti rispettivamente dalla Manovra d'estate e dal Decreto Anticrisi.

LE MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'IRAP NELLE IMPRESE INDIVIDUALI E NELLE SOCIETÀ DI PERSONE

Come si calcola la base imponibile Irap per le imprese individuali e per le società di persone; come devono essere determinati i componenti positivi, i componenti negativi e le rimanenze.

IL TFR DESTINATO AI FONDI PENSIONE

La rilevazione contabile del Tfr destinato, per scelta espressa dal lavoratore dipendente, ad un fondo di previdenza complementare; quali rilevazioni deve effettuare l'impresa in tal caso. I diversi comportamenti contabili da tenere in funzione del numero di dipendenti assunti dall'impresa, se minore o uguale maggiore a cinquanta.

RASSEGNA STAMPA

SCADENZARIO

□ **RIFERIMENTI NORMATIVI CITATI**

DECRETO LEGGE NUMERO 112 DEL 25 GIUGNO 2008 - Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione Tributaria. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 147 del 25/06/2008 - supplemento ordinario. Decreto Legge convertito con modificazioni dalla legge n. 133 del 06/08/2008.

CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NUMERO 8/E DEL 13 MARZO 2009 - Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata.

- CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NUMERO 60/E DEL 28 OTTOBRE 2008 - Le nuove modalità di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società personali e gli imprenditori individuali - articolo 5-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446
- DECRETO LEGGE NUMERO 112 DEL 25 GIUGNO 2008 - Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione Tributaria. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 147 del 25/06/2008 - supplemento ordinario – Decreto Legge convertito con modificazioni dalla legge n. 133 del 06/08/2008

UNICO SC 2009: LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RQ

In tema di rivalutazioni e affrancamenti, il quadro RQ accoglie l'indicazione delle imposte sostitutive necessarie per il riconoscimento fiscale dell'operazione.

Il Decreto Anticrisi ha introdotto la possibilità di rivalutare i soli beni immobili iscritti in bilancio al 31 Dicembre 2007 ed esistenti nel bilancio al 31 Dicembre 2008.

Tale rivalutazione nasce come rivalutazione civilistica, in quanto essa presenta un accesso al riconoscimento fiscale solo eventuale.

Se il contribuente sceglie di adeguare i soli valori contabili dei beni, egli non dovrà sopportare alcun onere e quindi il soggetto non dovrà compilare il quadro RQ.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare numero 8/E/09, ha avuto modo di chiarire che, se il contribuente non versa l'imposta sostitutiva, la rivalutazione non produce effetti neppure dal punto di vista dell'IRAP.

Rispetto al passato, la possibilità di rivalutare, introdotta dal Decreto Anticrisi, riguarda solamente i beni immobili, diversi dagli immobili merce e dalle aree edificabili. L'istituto introdotto dal Decreto Anticrisi riguarda quindi i terreni agricoli, i fabbricati strumentali sia per natura che per destinazione, nonché gli immobili patrimonio.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 8/E/09 ha stabilito che sono esclusi da rivalutazione gli immobili iscritti tra i beni merce al 31 Dicembre 2007 e riclassificati tra le immobilizzazioni solamente a partire dal successivo periodo d'imposta 2008.

Presupposti da soddisfare per poter accedere alla rivalutazione

Gli immobili oggetto di rivalutazione devono essere iscritti nel bilancio 2007, ma devono comparire anche nel bilancio successivo, relativo al periodo d'imposta 2008.

Le circolari dell'Agenzia delle Entrate numero 8/E/09 e numero 11/E/08, hanno fornito alcuni chiarimenti per quanto riguarda i beni acquisiti in leasing: i beni in leasing riscattati nel corso del 2008 non possono essere rivalutati, in quanto essi non erano presenti nel bilancio 2007.

Tali beni, affinché possano essere rivalutati, devono essere stati riscattati entro il 31 Dicembre 2007. I beni che sono stati riscattati a decorrere dal 1° Gennaio 2009, non sono interessati dal provvedimento in quanto non iscritti nel bilancio oggetto di rivalutazione.

Affinché venga riconosciuto il valore rivalutato, anche dal punto di vista fiscale, il contribuente deve versare l'imposta sostitutiva; il riconoscimento fiscale del valore rivalutato non è immediato, ma viene differito. Infatti, il maggior valore viene riconosciuto a partire dal periodo d'imposta 2013 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) sia per quanto riguarda gli ammortamenti, che per la determinazione del plafond per la deducibilità delle spese di manutenzione. Ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, il differimento viene fatto decorrere dal 1° Gennaio 2014. In caso di realizzo precedente a tale data, gli effetti della rivalutazione vengono meno e l'imposta sostitutiva versata deve essere restituita.

Gli effetti della rivalutazione permangono nell'ipotesi di conferimento.

L'operazione di leaseback sull'immobile rivalutato fa venire meno gli effetti della rivalutazione, in quanto costituisce un'ipotesi di realizzo.

La rivalutazione non può oltrepassare il cosiddetto "limite economico" del bene.

Il valore massimo della rivalutazione è dato dal maggior valore determinabile sulla base dei seguenti criteri:

- 1) limite determinato dall'attitudine del bene a produrre ricavi negli esercizi successivi; in altre parole, il bene può essere rivalutato in quanto dal suo uso ci si aspetta un flusso di ricavi, pertanto viene adeguato il valore che ci si attende di ottenere da tale investimento. Questo valore viene condizionato dai seguenti elementi:
 - a. il degrado fisico del bene;
 - b. il deprezzamento economico dovuto all'obsolescenza;
- 2) il secondo criterio dipende dal mercato: dato che la rivalutazione riguarda beni immobili, nella gran parte dei casi risulta appropriato il criterio che ricerca nel valore commerciale del bene il limite della rivalutazione. Ai fini della rivalutazione, non risulta necessaria alcuna perizia di valore, anche se comunque gli amministratori ed i sindaci dovranno accertarsi che la rivalutazione rispetti il limite del valore economico del bene. La perizia, più che un obbligo, assume la funzione di tutelare gli amministratori ed i sindaci, in particolar modo per i beni di valore elevato o difficili da valutare.

Una volta determinato il limite economico di rivalutazione, non è necessario assumere tale valore, ma, al contrario, il soggetto può eseguire la rivalutazione ad un valore inferiore.

Metodi per la rivalutazione

Esistono tre diversi metodi per eseguire la rivalutazione:

- 1) il primo metodo consiste nell'adeguare il solo costo storico del bene, lasciando invariato il fondo di ammortamento stanziato;
- 2) il secondo metodo stabilisce la rivalutazione contemporanea sia del costo storico che del fondo di ammortamento;
- 3) il terzo metodo stabilisce l'adeguamento del valore contabile del bene mediante la sola riduzione del fondo di ammortamento.

Questi tre metodi vengono consentiti sia dalla circolare ministeriale numero 11/E/09, che dal principio contabile OIC3.

Qui di seguito si riporta una tabella riassuntiva, con indicazione delle principali conseguenze, dei tre metodi di rivalutazione sopra elencati:

Metodo di rivalutazione:	Costo storico	Costo e Fondo	Fondo di Ammortamento
Quota annua ammortamento	Incrementata	Incrementata	Invariata
Piano di ammortamento	Allungato	Immutato	Allungato
Plafond spese manutenzione	Incrementato	Incrementato	Invariato

Categorie omogenee

La rivalutazione non può essere operata su beni scelti in modo libero nel patrimonio dell'impresa, ma, al contrario, la rivalutazione va eseguita su tutti i beni facenti parte della stessa categoria omogenea.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 11/E/09 ha chiarito che se non viene osservato l'obbligo di rivalutare tutti i beni facenti parte della stessa categoria omogenea, viene meno la rivalutazione per tutti i beni in essa compresa; in tale situazione, viene concessa al contribuente la possibilità di regolarizzare la sua posizione, mediante il versamento di sanzioni ed interessi, in sede di accertamento.

Il provvedimento inerente alla rivalutazione divide i beni immobili in due distinte categorie omogenee:

- i beni immobili ammortizzabili: fabbricati strumentali per natura e per destinazione;
- i beni non ammortizzabili: terreni agricoli ed immobili patrimoniali.

La rivalutazione non può essere attribuita integralmente al fabbricato, ma, in ottemperanza a quanto previsto dal Decreto Legge numero 223 del 2006, dal fabbricato deve essere scorporata l'area di sedime e pertinenziale. Quest'area dovrebbe essere ricompresa nella categoria degli immobili non ammortizzabili.

All'interno di ogni categoria omogenea di beni, il contribuente è tenuto ad utilizzare lo stesso criterio, ricordando che, se egli decide di attestarsi ad un livello inferiore a limite economico, tale scelta deve riguardare tutti i beni facenti parte della categoria omogenea.

I beni ricompresi nella stessa categoria omogenea, possono essere rivalutati anche applicando diversi metodi di rivalutazione.

L'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva va calcolata sul saldo attivo lordo, ossia sull'incremento di valore apportato agli immobili.

L'aliquota dell'imposta sostitutiva è pari al:

- 3 per cento per gli immobili ammortizzabili;
- 1,5 per cento per gli immobili non ammortizzabili.

Il prospetto della sezione IX del quadro RQ

SEZIONE IX		Importo	Aliquota	Imposta
Rivalutazione dei beni (D.L. 185/2008)	RQ41 Immobili ammortizzabili	1 <input type="text" value=""/>	7%	2 <input type="text" value=""/>
	RQ42 Immobili non ammortizzabili	<input type="text" value=""/>	4%	<input type="text" value=""/>
	RQ43 Totale imposta			<input type="text" value=""/>
	RQ44 Prima rata dovuta			<input type="text" value=""/>

non è stato aggiornato con le disposizioni introdotte dal Decreto Legge numero 5 del 2009, le quali hanno ridotto le aliquote dell'imposta sostitutiva, sia per i beni ammortizzabili che per i beni non ammortizzabili (prima erano rispettivamente al 7 e al 4 per cento).

Il contribuente utilizza i righe RQ41 e RQ42 per indicare rispettivamente le rivalutazioni degli immobili ammortizzabili e non ammortizzabili. Nel rigo RQ43 va indicato il totale dei due righe precedenti.

Il contribuente può versare l'imposta sostitutiva in un'unica rata, oppure può decidere di rateizzare l'importo dovuto.

In caso di versamento in unica soluzione, il termine per adempiere è lo stesso previsto per il versamento delle imposte a saldo relative al 2008 (quindi la scadenza è fissata al 16 Giugno 2009).

In caso di rateazione, il contribuente versa l'imposta sostitutiva in tre rate annuali, con l'applicazione degli interessi nella misura del 3 per cento annuo. La prima rata va versata entro il saldo delle imposte 2008; le altre due rate si versano entro la scadenza a saldo dei due esercizi successivi. In tale ipotesi il contribuente è tenuto alla compilazione anche del rigo RQ44.

Esaminando la disciplina in questione, ci si può porre la seguente domanda? Qual è l'elemento che permette il riconoscimento fiscale del valore incrementato? E' quello dell'indicazione in dichiarazione o quello del versamento dell'imposta sostitutiva? La circolare numero 11/E/09 ripropone una soluzione già fornita dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione numero 326/E/08 (riferita al provvedimento di rivalutazione introdotto dalla Finanziaria 2006), secondo la quale il perfezionamento della rivalutazione avviene con l'indicazione in dichiarazione dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva. Quindi, un eventuale omesso o insufficiente versamento (anche della prima rata) verrà iscritto a ruolo maggiorato ovviamente delle relative sanzioni ed interessi, ferma comunque la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso.

L'Agenzia delle Entrate non si è pronunciata in merito alla possibilità di rettificare una dichiarazione validamente presentata. Poniamo il caso che una società abbia operato una rivalutazione di immobili solamente dal punto di vista civilistico, in quanto non aveva risorse finanziarie disponibili per il pagamento dell'imposta sostitutiva; a distanza di tempo, al fine di beneficiare anche del riconoscimento fiscale dei nuovi valori, la società può presentare una dichiarazione integrativa per far valere tale possibilità? Per rispondere a tale quesito, occorre prendere in considerazione una risoluzione del 2002, la numero 326/E, secondo la quale la dichiarazione integrativa può essere utilizzata esclusivamente per correggere errori e non per modificare scelte eseguite nella dichiarazione originaria. Per quanto attiene al problema sopra prospettato, la mancata compilazione del quadro RQ deve essere intesa come mancata opzione per il riconoscimento fiscale dei valori, scelta che, data la posizione assunta dall'Amministrazione Finanziaria, non può essere successivamente modificata mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa.

Quindi, si giunge alla conclusione che, se una società ritiene opportuno il riconoscimento fiscale dei maggiori valori, anche se non possiede le relative risorse finanziarie per versare l'imposta sostitutiva, è bene che valuti con oculatezza la possibilità di optare comunque, mediante la compilazione del quadro RQ della dichiarazione dei redditi, anche se non sarà in grado di eseguire immediatamente il versamento, considerando anche il caso che il tardivo adempimento non risulta particolarmente "doloroso" in termini finanziari.

L'affrancamento del saldo attivo in Unico 2009

Nel caso in cui il contribuente abbia optato per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori, il saldo attivo (vale a dire la contropartita patrimoniale iscritta contemporaneamente alla rilevazioni dei maggiori valori dell'attivo) viene iscritto come riserva in sospensione d'imposta. In altri termini, il saldo viene sottoposto ad imposizione in capo alla società solamente nel caso in cui venga attribuito ai soci.

La riserva accantonata a fronte di una rivalutazione solamente "civilistica" non è in sospensione d'imposta.

In caso di affrancamento:

- la tassazione in capo alla società si viene ad esaurire e, quindi, l'eventuale distribuzione non produce imponibile in capo al soggetto che ha eseguito l'assegnazione della riserva stessa ai soci.
- la riserva, a decorrere dal 2009, diventa ordinaria riserva di utili, soggetta alle presunzioni di prioritaria distribuzione delle riserve di utili (articolo 47, comma 1, ultimo periodo del Tuir); le riserve in sospensione d'imposta non sono soggette a tale regola ma, se il saldo attivo perde tale status, diventerà ordinariamente soggetta a tale presunzione;
- la distribuzione produce, anche dopo l'affrancamento, imponibile in capo ai soci quale dividendo.

L'affrancamento del saldo attivo si esegue mediante il versamento di un'imposta sostitutiva del 10 per cento. Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'imposta sostitutiva deve essere determinata sul saldo attivo lordo (vale a dire sull'incremento patrimoniale avvenuto a seguito della rivalutazione) e non sulla riserva effettivamente accantonata in bilancio (quest'ultima al netto della sostitutiva).

Compilazione della sezione X del quadro RQ:

SEZIONE X		Importo	Aliquota	Imposta
Saldo attivo di rivalutazione (D.L. 185/2008)	RQ45 Totale imposta	1	10%	2
	RQ46 Prima rata dovuta			

Nel rigo RQ45 il contribuente indica:

- in colonna 1 il saldo attivo da affrancare;
- in colonna 2 la corrispondente imposta sostitutiva.

L'imposta sostitutiva può essere rateizzata; in tale ipotesi il contribuente compila anche il rigo RQ46.

Il Legislatore, al fine di evitare le complesse e lunghe fasi del contenzioso, ha introdotto di recente nell'ordinamento italiano i seguenti due istituti:

- l'adesione ai processi verbali di constatazione (manovra estiva 2008);
- l'adesione agli inviti al contraddittorio (Decreto Anticrisi).

Adesione ai PVC

L'adesione ai processi verbali di constatazione (PVC) è stata inserita nel nuovo articolo 5-bis del Decreto Legislativo numero 218 del 1997 ad opera dell'articolo 83, comma 18, del Decreto Legge numero 112 del 2008.

L'adesione ai PVC comporta la completa accettazione, da parte del contribuente, di tutti i rilievi inclusi nel Pvc; tale nuovo istituto può essere applicato solamente per i verbali consegnati a decorrere dal 25 Giugno 2008, data di entrata in vigore del Decreto Legge numero 112 del 2008.

Come può reagire un contribuente di fronte ad una notifica di un Pvc con esito positivo? Se il contribuente sceglie di optare per il nuovo istituto introdotto dalla Manovra estiva, egli dovrà comunicare, entro 30 giorni, con apposito modello, la sua volontà all'Agenzia delle Entrate o alla Guardia di finanza che ha redatto il verbale. Entro i 60 giorni successivi alla comunicazione di adesione, l'Ufficio notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale, il quale include le indicazioni previste dal procedimento di accertamento con adesione e quindi, in modo distinto per ogni tributo, gli elementi su cui la definizione si fonda, oltre alla liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateizzata.

Le disposizioni legislative vigenti prevedono che negli atti di accertamento con adesione vada indicata anche la motivazione relativa alla definizione eseguita. Data la caratteristica dell'istituto dell'adesione ai Pvc, che consente la sola accettazione integrale dei rilievi oggetto di constatazione, gli atti di definizione dei verbali derogano alla necessità della componente motivazionale.

Entro 20 giorni successivi alla redazione dell'atto di adesione, il contribuente presenta al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate la documentazione attestante l'avvenuto perfezionamento entro 10 giorni dall'avvenuto versamento.

A fronte dell'adesione al contenuto integrale del processo verbale di constatazione, il contribuente beneficia del dimezzamento della misura delle sanzioni ordinariamente dovute in ipotesi di accertamento e omessa impugnazione. Quindi, al contribuente che aderisce al Pvc verranno irrogate sanzioni in misura pari al 12,50 per cento del minimo di legge.

Di fronte all'adesione ai Pvc, il contribuente può accedere alla rateizzazione delle somme dovute all'Erario; in tale ipotesi non è richiesta alcuna garanzia fideiussoria.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare numero 55/e del 17 Settembre 2008, ha chiarito che, il contribuente è tenuto a versare le somme dovute entro 20 giorni dalla notifica dell'atto di definizione. Inoltre, egli può corrispondere gli importi dovuti in un massimo di otto rate trimestrali, di pari importo, o di 12 rate trimestrali se gli importi sono superiori ad Euro 51.645,69, senza bisogno di prestare alcuna garanzia.

L'adesione ai Pvc è permessa solo per i verbali che includono la constatazione di violazioni sostanziali in materia di imposte sui redditi e Iva, basata su elementi che consentono di stabilire l'esistenza di:

- redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente; deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti; imposte o maggiori imposte non versate;
- Iva non dichiarata, totalmente o parzialmente; detrazioni in tutto o in parte non spettanti; Iva o maggiore Iva non versata.

Restano escluse da tali ipotesi, quelle previste dagli articoli 36-bis (liquidazione automatizzata) e 36-ter (controlli formali) del Decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 1973, e quelle di liquidazione automatizzata previste dall'articolo 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972.

Il contribuente può agire ai Pvc anche di fronte alle violazioni, sempre di natura sostanziale, relative all'Irap, all'addizionale regionale o comunale all'Irpef, alle imposte sostitutive dei redditi e a quelle per le quali sono applicabili le norme in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Le modalità di esecuzione della comunicazione dell'adesione ai Pvc sono descritte da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 10 Settembre 2008.

Il modello per la comunicazione dell'adesione ai Pvc è composta da un riquadro introduttivo e da due sezioni. Nel riquadro introduttivo il contribuente indica l'ufficio dell'Agenzia competente in ragione dell'annualità oggetto di definizione e l'organo dell'Amministrazione che ha predisposto il processo verbale. Nella prima sezione devono essere indicati i dati del processo verbale di constatazione, mentre la sezione seconda accoglie i dati del dichiarante.

Se il verbale riguarda società di persone, la comunicazione dell'adesione deve essere eseguita dal legale rappresentante della società. Lo stesso principio va applicato anche per i soggetti che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale (articolo 115 e 116 del Tuir).

La comunicazione può essere consegnata direttamente all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate e all'organo che ha predisposto il processo verbale di constatazione, i quali rilasciano una ricevuta di presentazione. La comunicazione può essere anche spedita a mezzo posta, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, ai fini del rispetto del termine perentorio previsto per la comunicazione dell'adesione, occorre tenere in considerazione la data del timbro dell'Ufficio postale accettante.

Di fronte alla notifica di un Pvc, la prima possibilità che il contribuente prende in considerazione consiste nell'adesione totale, prestando acquiescenza integrale ai risultati del verbale. A fronte del pagamento degli importi dovuti, il contribuente ottiene una riduzione delle sanzioni a un ottavo del minimo.

A tale conclusione perverrà il contribuente che, di fronte alla contestazioni del Fisco, non avrà alcuna possibilità di difesa.

In altre ipotesi, il contribuente, potrebbe trovarsi di fronte ad un Pvc i cui contenuti potrebbero non essere integralmente a lui sfavorevoli; in questi casi, però, al contribuente non è concessa la possibilità di aderire parzialmente alle violazioni contestate dal Pvc.

Nel caso in cui i rilievi dell'Ufficio possono essere contrastati, il contribuente ha la possibilità di comunicare, nel termine di 60 giorni, osservazioni e richieste che sono poi valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emesso prima che scada il sopra menzionato termine, salvo casi di particolare urgenza (articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente). Non sembra che il termine di 60 giorni possa essere considerato come perentorio. Si ritiene che se il contribuente presenta le proprie osservazioni trascorsi già 60 giorni, l'Ufficio impositore dovrà comunque tenerne conto; invece, nel caso in cui le memorie del contribuente fossero pervenute entro il termine di 60 giorni, l'Ufficio impositore dovrà specificare nell'eventuale successivo atto di accertamento le motivazioni per le quali le hanno ritenute irrilevanti, integralmente o parzialmente.

Il contribuente di fronte al rilascio della copia del processo verbale di constatazione può reagire in un altro modo: egli può richiedere istanza affinché l'Ufficio provveda a predisporre una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione in accertamento con adesione. In tal modo il contraddittorio dell'accertamento con adesione, successivo all'emanazione dell'atto di accertamento, viene anticipato.

L'adesione al contraddittorio

L'adesione al contraddittorio è stato introdotta nell'ordinamento italiano ad opera del Decreto Anticrisi (Decreto Legge numero 185 del 2008). Tale decreto ha inserito nell'articolo 5 del Decreto Legislativo numero 218 del 1997 il nuovo comma 1-bis.

Tale nuovo istituto stabilisce che la comunicazione di invito al contraddittorio includa anche le maggiori imposte e sanzioni dovute dal contribuente in seguito alla motivazione contenuta nello stesso invito. L'invito indica la data del contraddittorio tra ufficio e contribuente. Il contribuente, in tal caso, può aderire in modo diretto alle somme richieste con l'invito, e quindi non si reca al contraddittorio; in tal modo, le sanzioni subiscono una riduzione ad un ottavo del minimo (stessa riduzione prevista per l'adesione al Pvc).

L'invito al contraddittorio risulta alternativo rispetto all'adesione ai Pvc.

Per aderire a tale agevolazione, il contribuente resta adesione all'invito entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Il contribuente presenta una comunicazione di adesione all'invito. A tale modello, il contribuente deve allegare la quietanza dell'avvenuto pagamento dell'unica o della prima rata. Anche questa agevolazione consente al contribuente di procedere alla rateizzazione delle somme dovute.

In caso di rateizzazione delle somme dovute, il contribuente non deve prestare alcuna garanzia, e gli interessi vengono computati sull'importo delle rate successive alla prima, applicando il saggio legale a partire dal giorno successivo al versamento della prima rata.

Il contribuente non può beneficiare dell'agevolazione in oggetto quando l'invito al contraddittorio è stato preceduto da processi verbali di constatazione definibili con l'articolo 5-bis del Decreto Legislativo numero 218 del 1997 per i quali non è stata prestata adesione.

Il contribuente ha la possibilità di aderire direttamente all'invito, quindi senza partecipare ad alcun contraddittorio, mediante la presentazione di una comunicazione all'Ufficio ed il versamento delle somme dovute.

Il contribuente ha altresì la possibilità di non dare corso all'invito; in tal caso egli non potrà più accedere, con riferimento alla medesima situazione, al procedimento di accertamento con adesione, in relazione a quanto stabilito dall'articolo 6, comma 2, del Decreto Legislativo numero 218 del 1997, che consente la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, in presenza di atto di accertamento o di rettifica, solo quando l'atto non sia stato preceduto dall'invito al contraddittorio di cui all'articolo 5 del Decreto Legislativo numero 218 del 1997.

Secondo quanto affermato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 4 del 16 Febbraio 2009, la definizione degli inviti al contraddittorio si perfeziona con il pagamento dell'unico o prima rata. Invece, nell'adesione ai Pvc, il perfezionamento avviene con la mera comunicazione da parte del contribuente.

Il contribuente che vuole aderire all'invito al contraddittorio deve utilizzare lo stesso modello previsto per l'adesione ai Pvc, il quale dovrà essere adattato in modo opportuno.

Nel modello dovranno essere indicati:

- il soggetto che presenta la comunicazione;
- l'atto di invito al contraddittorio per il quale si vuole prestare adesione;
- il numero delle rate scelte (in caso di pagamento rateizzato).

Il contribuente deve allegare alla comunicazione la quietanza dell'avvenuto versamento dell'unica o della prima rata.

Sempre la circolare numero 4 del 2009, chiarisce che la mancata adesione ai Pvc, secondo il Decreto Legge 112 del 2008, non pregiudica la possibilità di avvalersi dell'accertamento con adesione ordinario.

Il Decreto Anticrisi stabilisce inoltre che l'adesione agli inviti al contraddittorio non può essere effettuata per gli inviti preceduti da Pvc definibili con le misure del decreto della manovra estiva 2008. I processi verbali definibili sono quelli che scaturiscono da un atto di accertamento

parziale (articolo 41-bis del Decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 1973 e articolo 54, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972). In altri termini, di fronte ad un Pvc che determina l'emissione di un accertamento parziale, per il quale il contribuente ha presentato istanza di accertamento con adesione, l'eventuale invito al contraddittorio predisposto dall'Ufficio non può essere definito in modo diretto, con sanzioni ridotte ad un ottavo del minimo; si perviene a tale conclusione, dato il fatto che il contribuente poteva già aderire al Pvc mediante l'adesione all'istituto introdotto dalla Manovra Estiva.

Il contribuente che non ha aderito ad un Pvc entro 30 giorni, può comunque accedere all'accertamento con adesione ordinario; quindi, di fronte ad un Pvc non definito mediante adesione al Pvc (istituto introdotto dalla Manovra Estiva), il contribuente può presentare istanza per la formulazione della proposta di accertamento con adesione da parte dell'Ufficio.

Può accadere che l'invito al contraddittorio scaturisca dall'istanza di accertamento con adesione fatta dal contribuente al quale è stato consegnato un Pvc. Se il Pvc poteva essere definito mediante l'accesso all'istituto dell'adesione ai Pvc (Decreto Legge 112 del 2008), l'adesione diretta all'invito non può essere attivata dal contribuente; in questa situazione, il contribuente può accedere all'accertamento con adesione ordinario. Nel caso in cui, invece, il verbale non può essere definito con l'adesione ai Pvc, l'adesione diretta all'invito può essere eseguita da parte del contribuente; una situazione di questo genere potrebbe configurarsi in presenza di un verbale consegnato al contribuente prima del 25 Giugno 2008. Anche in questa ipotesi il contribuente è sempre libero di avvalersi dell'istituto dell'accertamento con adesione ordinario.

Di fronte ad un atto di accertamento, il contribuente può prestare acquiescenza, secondo la nuova disciplina dettata dal comma 2-bis dell'articolo 15 del Decreto Legislativo numero 218 del 1997; se il contribuente aderisce al contenuto dell'atto, mediante versamento di quanto richiesto entro il termine di presentazione del ricorso, le sanzioni vengono ridotte ad un ottavo, se l'atto impositivo non è stato preceduto da un Pvc definibile con l'istituto dell'adesione ai Pvc, o da un invito al contraddittorio definibile in modo diretto con le sanzioni ridotte ad un ottavo.

LE MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'IRAP NELLE IMPRESE INDIVIDUALI E NELLE SOCIETÀ DI PERSONE

La base imponibile Irap delle imprese individuali e delle società di persone, secondo quanto stabilito dall'articolo 5-bis del Decreto Irap (Decreto Legislativo numero 446 del 1997), a partire dal 2008, scaturisce dalla differenza tra:

- i ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettera a), b), f) e g) del Tuir;
- e
- i costi per materie prime, semilavorati, merci, servizi, nonché ammortamenti e canoni di locazione corretti con le variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del medesimo Tuir.

La determinazione della base imponibile, per tali soggetti, deve tenere in debita considerazione quanto risulta dalle scritture contabili, con le opportune rettifiche dettate dalle disposizioni contenute nel Tuir.

Di particolare interesse risulta l'ultimo periodo del sopra menzionato articolo 5-bis: *"i componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale"*.

La base imponibile Irap si calcola nel seguente modo:

COMPONENTI POSITIVI

- Ricavi per vendite di beni;
- Ricavi per prestazioni di servizi;
- Risarcimenti assicurativi (su perdita o danneggiamento di beni merce);
- Contributi integrativi del prezzo di vendita;
- Altri contributi corrisposti per legge.

—

COMPONENTI NEGATIVI

- Costi per acquisto di materie prime, sussidiarie e di consumo, merci;
- Costi dei servizi;
- Ammortamenti e canoni di locazione e di leasing relativi a beni strumentali materiali e immateriali.

±

Differenza di magazzino

=

BASE IMPONIBILE IRAP

Il computo di questi elementi deve seguire le disposizioni previste dal Tuir in tema di qualificazione, imputazione temporale e classificazione.

Se ne ricorrono i presupposti, possono essere applicate tutte le deduzioni relative al costo del lavoro, quali, ad esempio, sgravi Irap, deducibilità integrale apprendisti, incremento occupazionale.

IL MODELLO IRAP 2009

Nel modello Irap 2009, le persone fisiche dovranno compilare il quadro IQ, mentre le società di persone compilano il quadro IP. I due quadri presentano una struttura sostanzialmente uguale, anche perché le regole di determinazione della base imponibile sono le stesse.

Nella sezione dedicata ai "Dati del contribuente", nella casella "Dichiarazione Unico" va inserito uno dei seguenti codici:

- "1" per il modello Unico Persone Fisiche;
- "2" per il modello Unico Società di persone.

Ai fini della determinazione della base imponibile Irap, nella formazione del valore della produzione concorrono anche i contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili; non sono assoggettati ad Irap i contributi espressamente esenti in base alla norma istitutiva del contributo o successiva.

Ai fini Irap, non sono deducibili i seguenti oneri diversi di gestione:

- imposta di registro;
- imposta ipotecaria e catastale;
- tassa sulle concessioni governative;
- imposta di bollo;
- I.C.I.;
- imposta comunale sulla pubblicità; altri tributi locali;
- imposte di fabbricazione non incluse nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;
- pro-rata indetraibile;
- tassa per la raccolta di rifiuti;
- contributi ad associazioni sindacale e di categoria;
- omaggi ed articoli promozionali;
- liberalità;
- abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie.

La circolare numero 60/E del 2008 ha precisato che:

- i costi per la gestione della mensa interna all'azienda;
- asili o circoli ricreativi per il personale;

rientrano nella voce dei "servizi" e non tra gli "oneri diversi di gestione".

Non rilevano ai fini Irap, per le imprese individuali e le società di persone:

- le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di beni;
- i corrispettivi derivanti dalla cessione di attività finanziarie, non iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni che formano oggetto di scambio per l'impresa.

Secondo quanto stabilito dal comma 51, del comma 1, della Legge Finanziaria 2008, resta fermo *"il concorso alla formazione della base imponibile delle quote residue delle plusvalenze o delle altre componenti positive conseguite fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e la cui tassazione sia stata rateizzata in applicazione della precedente disciplina"*. Medesima cosa dicasi per le quote di costo rateizzato, quali, ad esempio, le manutenzioni eccedenti il limite del 5 per cento e le spese di rappresentanza deducibili per 1/3 e in 5 anni.

Per quanto attiene ai componenti positivi, devono essere osservate le disposizioni contenute del Tuir con riferimento a queste voci. Tali voci assumono rilevanza nel periodo di imposta di competenza, secondo quanto dettato dall'articolo 109 del Tuir.

I componenti negativi, riguardanti le voci di costo delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali sono individuati in base alla classificazione civilistica operata in bilancio.

I costi per servizi, devono essere individuati in base a quanto dettato dal Decreto Ministeriale del 17 Gennaio 1992.

Costi non deducibili ai fini Irap:

- le spese per il personale dipendente e assimilato;
- i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2 a 5, dell'articolo 11 del Decreto Irap (i costi per collaborazioni occasionali, co.co.co, associati in partecipazione con apporto di solo lavoro, compensi corrisposti per obblighi di fare, non fare, permettere, ovunque classificati);
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria;
- le perdite su crediti;
- I.C.I.

COMPONENTI POSITIVI		
Tuir	Descrizione	Chiarimenti
Articolo 85 lettera a)	Cessione di beni	Principio temporale di competenza (articolo 109 del Tuir): per la cessione di beni occorre prendere in considerazione il momento della consegna o della spedizione. I ricavi da cessione di beni vanno assunti al netto di resi, sconti, abbuoni e sconti (non finanziari). Non assume alcuna rilevanza la cessione di beni strumentali.
Articolo 85 lettera b)	Prestazioni di servizi	Principio temporale di competenza in base all'articolo 109 del Tuir: per le prestazioni di servizi, occorre individuare il momento in cui il servizio viene ultimato. I ricavi da prestazioni di servizi vanno assunti al netto di resi, sconti, abbuoni e sconti (non finanziari).
Articolo 85 lettera f)	Indennità risarcitorie	Si tratta delle indennità, conseguite anche in forma assicurativa, a fronte della perdita e del danneggiamento dei beni la cui cessione genera ricavi.
Articolo 85, lettera g)	Contributi in denaro o in natura	Si tratta dei contributi in denaro o il valore normale di quelli in natura erogati in base a contratto. Non sono rilevanti ai fini Irap i contributi riferiti a costi non deducibili ai fini Irap e quelli esclusi da tassazione per legge.
Articolo 88, comma 3, lettera b)	Contributi erogati in forza di legge	Secondo le regole valide ai fini Irpef, i contributi in conto capitale (non i contributi in conto impianti e non in conto esercizio), sono tassati per cassa e si possono ripartire in un massimo di 5 anni. Tali regole vengono applicate anche ai fini Irap. Non sono rilevanti ai fini Irap i contributi riferiti a costi non deducibili ai fini Irap e quelli esclusi da tassazione per legge.

COMPONENTI NEGATIVI

Descrizione	Riferimento normativi e ai Principi contabili nazionali OIC	Chiarimenti
Materie prime, sussidiarie e di consumo, merci	OIC 12 e interpretativo numero 1 Articolo 109 del Tuir	Si tratta delle voci comprese nell'aggregato B.6 del Conto economico (articolo 2425 del Codice civile) al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Assumono rilevanza solamente gli sconti di natura commerciale e non quelli aventi natura finanziaria. I costi comprendono i costi accessori di acquisto se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci.
Ammortamento dei beni strumentali materiali e immateriali	OIC 12 e interpretativo numero 1 Articolo 102 del Tuir	Tale voce comprende tutti gli ammortamenti fiscali dei beni materiali e immateriali. Per calcolare la base imponibile Irap, tali voci di costo vengono prese in considerazione secondo gli stesi importi ammessi in deduzione sulla base di quanto stabilito dal Tuir.
Canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali	OIC 12 e interpretativo numero 1 Articolo 102 del Tuir	Tali voci vengono assunte secondo le regole fiscali indicate nel comma 7, dell'articolo 102, del Tuir. Ai fini del calcolo del valore della produzione, viene ammessa in deduzione solamente quella parte riferita alla quota capitale dei canoni di locazione finanziaria; quindi, non rileva la quota interessi desunta dal contratto di locazione, la quale, per espressa previsione normativa, è indeducibile ai fini del calcolo della base imponibile Irap.
Servizi	Decreto Ministeriale del 17 Gennaio 1992	Si tratta di un decreto che individua la nozione di servizi ai fini delle imposte sui redditi.

RIMANENZE

Voce	Tuir	Chiarimenti
Rimanenze: materie prime, semilavorati, prodotti finiti e merci	Articolo 92, commi da 1 a 5	Tali rimanenze, a meno che non siano valutate con il criterio del costo specifico, vanno raggruppate in categorie omogenee per natura e per valore e devono essere valutate attribuendo ad ogni gruppo un valore non inferiore a quello determinato applicando i criteri stabiliti nei successivi commi da 2 a 4 del medesimo articolo 92 del Tuir.
Rimanenze: lavori in corso infrannuali	Articolo 92, comma 6	I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione di durata infrannuale vengono valutati a costi specifici.

Rimanenze: lavori in corso ultrannuali	Articolo 93, comma 2	Le rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale vengono valutate sulla base dei corrispettivi pattuiti nell'esercizio.
--	----------------------	---

I costi per servizi

Per l'individuare i costi dei servizi, la circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 60/E del 2008, rinvia ai criteri stabiliti dall'articolo 1, del Decreto Ministeriale del 17 Gennaio 1992 rubricato "*Criteri per la individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi*".

Come specificato dalla circolare sopra menzionata, per attività consistenti nella prestazione di servizi ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi si intendono:

- Articolo 3, commi 1 e 2 – Prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti di:
 - o opera;
 - o appalto;
 - o trasporto;
 - o mandato;
 - o spedizione;
 - o agenzia;
 - o mediazione;
 - o deposito;
 - o e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte;
- concessioni di beni in:
 - o locazione;
 - o affitto;
 - o noleggio;
 - o e simili;
- le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a:
 - o diritti d'autore;
 - o invenzioni industriali;
 - o modelli;
 - o disegni;
 - o processi;
 - o formule e simili;
 - o marchi;
 - o insegne;

nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti, i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, incluse le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni, le somministrazioni di alimenti e bevande, le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

- Articolo 3, comma 4 del Decreto Ministeriale del 17 Gennaio 1992:
 - o le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore eseguite dagli autori e loro eredi o legatari, escluse quelle riguardanti opere di ogni genere usate da imprese a fini di pubblicità commerciale;
 - o i prestiti obbligazionari;
 - o le cessioni di contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'articolo 2 del DPR 633/1972;
 - o le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli riguardanti opere di cui alla lettera a), nonché le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, incluse quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi;
 - o le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;
 - o le prestazioni dei commissionari riguardanti i passaggi di cui al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2 e quelle dei mandatari di cui al terzo comma del presente articolo (articolo 3 del DPR 633/1972).

La circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 8/E del 13 Marzo 2009, ha specificato che non possono essere dedotti, tra le spese per servizi deducibili, gli oneri per interessi passivi, in quanto trattasi di costi comunque indeducibili ai fini Irap.

Per quanto attiene alla voce "spese per manutenzioni e riparazioni di impianti e macchinari locati a terzi", l'Agenzia precede che *"tutte le colte in cui una voce di costo sia ascrivibile tra quelle richiamate nel menzionato decreto ministeriale, la stessa è ammessa in deduzione dalla base imponibile Irap a prescindere dalla classificazione operata in sede civilistica."*

IL TFR DESTINATO AI FONDI PENSIONE

Sono poche le imprese che, in passato, hanno rilevato contabilmente il trattamento di fine rapporto che matura nell'anno **durante l'esercizio**, a dispetto di quanto raccomandato dai principi contabili; infatti, quest'ultimi, consigliano che il Tfr sia rilevato durante l'esercizio al fine di ottenere una situazione contabile costantemente aggiornata.

A seguito dell'introduzione della riforma della previdenza complementare, risulta obbligatorio eseguire il calcolo del Tfr maturando **con periodicità mensile**, dato che in determinate ipotesi ciò risulta necessario per versare tale importo ai relativi Fondi di previdenza scelti dai dipendenti o al Fondo di Tesoreria dell'Inps.

Nelle imprese con meno di 50 dipendenti è possibile mantenere il Tfr maturando in azienda. A tale possibilità si può sovrapporre, nella stessa impresa, l'obbligo di devoluzione del Tfr maturando ai Fondi di previdenza complementare scelti da alcuni dipendenti.

Nelle aziende con almeno 50 dipendenti, il Tfr non può più rimanere in azienda, ma si deve procedere al versamento al Fondo di Tesoreria dell'Inps; in azienda rimane solamente il Tfr maturato al 31 Dicembre 2006, che deve essere sottoposto a rivalutazione ogni anno.

Se il Tfr viene devoluto al Fondo di Tesoreria dell'Inps o a Fondi di previdenza complementare, cambia la natura contabile del valore, che deve essere iscritto in Stato Patrimoniale non più in qualità di fondo Tfr, ma come debito a breve, che viene annullato con periodicità costante al momento del versamento. Questa trasformazione di un debito a medio-lungo termine in debito a breve termine, provoca delle conseguenze ovviamente sugli indici di bilancio.

Nella nota integrativa devono essere indicate le scelte operate dai lavoratori dipendenti con riferimento alla destinazione del Tfr maturato a partire dal 1° Gennaio 2007.

Rilevazioni contabili nello Stato Patrimoniale

Ipotesi 1

Il dipendente sceglie di mantenere il Tfr maturando in azienda:

- imprese con meno di 50 addetti:
 - o la quota di Tfr maturata per competenza economica viene accantonata dal datore di lavoro secondo quanto indicato dall'articolo 2120 del Codice civile;
 - o il valore viene accantonato nel fondo indicato alla lettera C) del lato passivo dello Stato Patrimoniale;
- imprese con almeno 50 dipendenti:
 - o il Tfr maturando deve essere devoluto al Fondo di Tesoreria dell'Inps;
 - o il Tfr complessivo verrà sempre erogato dal datore di lavoro, inclusa la quota di competenza del Fondo di Tesoreria dell'Inps;

- l'importo del Tfr maturato al 31 Dicembre 2006 rimane esposto in Stato Patrimoniale, nella voce C) del lato passivo;
- il valore del Tfr maturando a partire dal 1° Gennaio 2007 viene incluso tra i debiti a breve, nella voce D13 "Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale" e viene versato con periodicità costante nell'arco dell'esercizio.

Ipotesi 2

Il dipendente sceglie di devolvere il Tfr maturando a Fondi di previdenza complementare.

Il Tfr che comincia a decorrere dal 1° Gennaio 2007 deve essere devoluto al Fondo di previdenza complementare scelto dal lavoratore.

L'importo del Tfr maturato al 31 Dicembre 2006 rimane incluso nella voce C) delle passività dello Stato Patrimoniale.

Il valore del Tfr che matura a partire dal 1° Gennaio 2007 va indicato tra i debiti a breve, nella voce D13 "Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale" e versato con periodicità nell'arco dell'anno.

Registrazioni contabili in Conto Economico

L'accantonamento di competenza del periodo per il Tfr maturato a favore dei dipendenti deve essere sempre classificato nella voce B.9.c) "Trattamento di fine rapporto" nel Conto economico.

Versamenti

Nel caso in cui il lavoratore scelga di devolvere il Tfr ad un Fondo di previdenza complementare, il datore di lavoro è tenuto a versare il Tfr a tale forma a partire dal mese successivo a quello in cui il dipendente ha operato la scelta.

Se il lavoratore non manifesta alcuna volontà entro il termine di sei mesi dall'assunzione, il datore di lavoro provvede al versamento alla forma pensionistica indicata dai criteri fissati dalle disposizioni legislative vigenti, a partire dal mese successivo alla scadenza del termine.

Il lavoratore può decidere di mantenere il Tfr in azienda; se il datore di lavoro ha alle proprie dipendenze almeno 50 addetti, egli deve versare il Tfr al Fondo di Tesoreria dell'Inps a partire dal mese successivo alla consegna da parte del lavoratore del modello Tfr1 o Tfr2.

Il versamento del Tfr avviene con cadenza mensile, con le modalità e i termini stabiliti per il versamento dei contributi previdenziali obbligatori.

Cessazione del rapporto

In capo al datore di lavoro non sussiste alcuna obbligazione nei confronti del dipendente per quanto attiene alle quote maturate e devolute al Fondo di previdenza complementare scelto; quindi, il datore di lavoro, in tal caso, è tenuto a corrispondere il Tfr maturato fino al 31 Dicembre 2006 con le relative rivalutazioni.

Se invece il lavoratore ha deciso di mantenere il Tfr in azienda, per le imprese con meno di 50 dipendenti non cambia nulla.

Il discorso cambia invece se l'azienda ha almeno 50 dipendenti. In tal caso, in ipotesi di cessazione del rapporto di lavoro e di riconoscimento di anticipazioni, in capo al datore di lavoro sussiste l'obbligo di liquidazione dell'intero Tfr, recuperando poi l'importo di competenza del Fondo di Tesoreria dell'Inps, cui corrisponde del quote del Tfr maturando, in occasione dei versamenti contributivi.

Anche il Tfr corrisposto al Fondo di Tesoreria dell'Inps è oggetto di rivalutazione annuale, ovvero alla data di cessazione del rapporto; l'incremento dovuto a rivalutazione deve essere imputato alla posizione di ogni lavoratore e assoggettato all'imposta sostitutiva dell'11 per cento.

L'imposta sostitutiva deve essere applicata e versata da parte del datore di lavoro, anche con riferimento alle quote di accantonamento maturate presso il Fondo di Tesoreria dell'Inps.

Rilevazioni contabili

Nella prassi operativa molte imprese rilevano la quota di Tfr che matura a favore dei dipendenti al termine dell'esercizio per l'intero anno; invece, i principi contabili consigliano di rilevare mensilmente il valore del Tfr maturato, allo scopo di disporre di una situazione riferita ai costi dell'esercizio costantemente aggiornata.

Le imprese che devolvono il Tfr maturando ai Fondi di previdenza complementare o al Fondo di Tesoreria dell'Inps, sono obbligate a contabilizzare ogni mese il Tfr maturato, in quanto il relativo versamento ha periodicità mensile.

Esempi di scritture contabili

Quota di Tfr accantonato annuale	1.000
Fondo accantonato al 31/12/2006	1.500
Fondo accantonato al 31/12/2007	4.000
Rivalutazione fondo al 31/12/2008	37,50
Rivalutazione fondo al 31/12/2006 (10.15 competenza 2008)	20,30
Dimissioni dipendente in data 01/04/2009	
Quota Tfr accantonata dal 01/01/2009 a 31/03/2009	400
Rivalutazione fondo al 31/12/2008 in data 31/03/09	11,05
Rivalutazione fondo al 31/12/2006 in data 31/03/2009	5,12

Azienda con meno di 50 addetti

Rilevazione della quota di accantonamento di competenza dell'esercizio più la rivalutazione

Conto	Dare	Avere
Accantonamento Tfr	1.037,50	
Fondo Tfr		1.037,50

Un dipendente si dimette in data 01/04/2009; viene erogato il Tfr rivalutato e la quota di competenza dell'anno 2009:

Conto	Dare	Avere
Fondo Tfr	5.037,50	
Indennità Tfr	411,05	
Dipendenti c/liquidazione		4.333,05
Ritenute Irpef dipendenti		1.115,50

L'impresa paga il Tfr al dipendente che si è dimesso:

Conto	Dare	Avere
Dipendenti c/liquidazione	4.333,05	
Banca conto corrente		4.333,05

L'impresa versa le ritenute d'acconto sul Tfr:

Conto	Dare	Avere
Ritenute Irpef dipendenti	1.115,50	
Banca conto corrente		1.115,50

Azienda con almeno 50 dipendenti

Alla fine di ogni mese, la quota di Tfr mensile di competenza viene accantonata al Fondo di Tesoreria dell'Inps:

Conto	Dare	Avere
Indennità Tfr	250,00	
Debiti per Tfr Tesoreria Inps		250,00

L'impresa versa la quota di competenza al Fondo di Tesoreria dell'Inps entro il giorno 16 del mese successivo rispetto a quello di competenza del Tfr maturando:

Conto	Dare	Avere
Debiti per Tfr Tesoreria Inps	250,00	
Banca conto corrente		250,00

Queste scritture contabili vengono effettuate ogni mese da parte dell'impresa.

Al 31 Dicembre 2008, viene rivalutato il Tfr accantonato al 31/12/2006:

Conto	Dare	Avere
Indennità Tfr	10,15	
Fondo Tfr		10,15

Le dimissioni del lavoratore dipendente, avvenute in data 01/04/2009, vengono contabilizzate nel seguente modo:

Conto	Dare	Avere
Fondo Tfr	1.520,30	
Crediti verso Tesoreria Inps per Tfr	3.923,13	
Indennità Tfr	5,12	
Dipendenti c/liquidazione		4.333,05
Ritenute Irpef dipendenti		1.115,50

L'impresa eroga il Tfr al lavoratore dipendente:

Conto	Dare	Avere
Dipendenti c/liquidazione	4.333,05	
Banca conto corrente		4.333,05

L'impresa recupera il Tfr di competenza del Fondo di Tesoreria dell'Inps anticipato al dipendente, tramite compensazione con altri contributi previdenziali:

Conto	Dare	Avere
Debiti verso Tesoreria per Tfr	250,00	
Altri debiti Inps	3.673,13	
Crediti verso Tesoreria Inps per Tfr		3.923,13

L'impresa paga le ritenute d'acconto sul Tfr:

Conto	Dare	Avere
Ritenute Irpef dipendenti	1.115,50	
Banca conto corrente		1.115,50

Il Tfr viene devoluto a Fondi di previdenza complementare a partire dal 1° Gennaio 2007.

Quota Tfr accantonato annualmente	1.500
Fondo accantonato al 31/12/2006	3.000
Rivalutazione complessiva fondo al 31/12/2006	40,00 (18,40 competenza 2008)

L'impresa rileva la quota di Tfr accantonata mensilmente:

Conto	Dare	Avere
Indennità Tfr	250,00	
Debiti per Tfr F.do Y		250,00

L'impresa versa ogni trimestre la quota di Tfr al Fondo di previdenza complementare scelto dal dipendente:

Conto	Dare	Avere
Debiti per Tfr F.do Y	750,00	
Banca conto corrente		750,00

Al 31 Dicembre 2008, l'impresa rivaluta il Tfr accantonato al 31 Dicembre 2006:

Conto	Dare	Avere
Indennità Tfr	18,40	
Fondo Tfr		18,40

In data 1° Aprile 2009 si dimette un lavoratore; le dimissioni vengono così contabilizzate:

Conto	Dare	Avere
Fondo Tfr	3.540,00	
Indennità Tfr	2,50	
Dipendenti c/liquidazione		2.751,00
Ritenute Irpef dipendenti		791,50

L'impresa eroga il Tfr al dipendente che si è dimesso:

Conto	Dare	Avere
Dipendenti c/liquidazione	2.751,00	
Banca c/c		2.751,00

L'impresa versa le ritenute d'acconto sul Tfr:

Conto	Dare	Avere
Ritenute Irpef dipendenti	791,50	
Banca conto corrente		791,50

RASSEGNA STAMPA

Alcune delle notizie di interesse pubblicate sui quotidiani economici di questi giorni:

FISCO E REDDITI	Notizia del: 4 Maggio 2009	Fonte: Il Sole 24 Ore
L'agenda incalza i conti delle dichiarazioni 2009		
<p>Il termine per la presentazione delle principali dichiarazioni è stato fissato in via definitiva al 30 Settembre, grazie alla pubblicazione della Legge di conversione del Decreto Legge numero 207 del 2008. I modelli 770 andranno presentati entro il 31 Luglio. Le scadenze relative ai versamenti delle imposte non sono state modificate.</p>		
DICHIARAZIONI	Notizia del: 5 Maggio 2009	Fonte: Il Sole 24 Ore
Conguagli "730" con gli stipendi del mese di luglio		
<p>L'Agenzia delle Entrate, mediante la pubblicazione della circolare numero 21/E di ieri, ha stabilito che i conguagli per il 730 sono legati alla retribuzione di competenza del mese di luglio; inoltre, il documento fornisce delle indicazioni circa i controlli da effettuarsi in relazione all'assistenza fiscale.</p>		
REDDITO D'IMPRESA	Notizia del: 6 Maggio 2009	Fonte: Il Sole 24 Ore
Gli interessi per le auto esentati dal test del Rol		
<p>L'Agenzia delle Entrate, con la circolare numero 19/E del 21 Aprile, ha sciolto alcuni dubbi circa il limite della deducibilità degli interessi passivi per i soggetti Ires. Ciò nonostante, permangono delle perplessità circa il trattamento da riservare agli interessi passivi relativi all'acquisto di autovetture; in tale caso la circolare numero 47/E del 2008 stabilisce che qualunque componente negativo, inclusi gli interessi passivi, relativo ad autovetture va assoggettato esclusivamente alla disciplina prevista dall'articolo 164 del Tuir, e quindi non dovrà essere applicata la regola generale prevista dall'articolo 96 del Tuir.</p>		
BENI IMMOBILI	Notizia del: 7 Maggio 2009	Fonte: Il Sole 24 Ore
Rivalutabili anche gli impianti		
<p>Nella giornata di ieri, l'Agenzia delle Entrate, rispondendo ad una interrogazione parlamentare in commissione Finanze della Camera, ha chiarito che gli impianti infissi al suolo o non facilmente amovibili rientrano nella categoria dei beni immobili che possono essere oggetto di rivalutazione.</p>		

SCADENZARIO

Segnaliamo alcune delle prossime scadenze fiscali e previdenziali

LAVORO	Libro Unico
SABATO 16 MAGGIO 2009	Scadenza delle registrazioni relative al mese precedente.

IRPEF	Altre ritenute alla fonte
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Entro tale termine devono essere versate le ritenute operate nel mese precedente, riguardanti i redditi di lavoro autonomo e derivanti da provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione e rappresentanza di commercio, utilizzazioni di marchi ed opere dell'ingegno e associazione in partecipazione.

IRPEF	Ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Versamento delle ritenute riguardanti i redditi di lavoro dipendente e assimilati del mese precedente.

IRPEF	Addizionale regionale e comunale
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Versamento dell'addizionale regionale e comunale all'Irpef, trattenuta sui redditi di lavoro dipendente e di pensione.

CONDOMINI	Ritenute
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Versamento delle ritenute del 4 per cento per prestazioni relative a contratti d'appalto di opere o servizi.

I VA	Liquidazione mensile
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Liquidazione e versamento dell'imposta a debito riguardante il mese precedente.

I VA	Dichiarazioni d'intento
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Entro tale data, devono essere trasmessi

	all'Amministrazione Finanziaria, secondo modalità telematiche, i dati relativi alle dichiarazioni d'intento ricevute nel mese precedente.
--	---

INPS	Contributi IVS Artigiani e Commercianti
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	I soggetti iscritti alla gestione INPS Artigiani e Commercianti versano i contributi IVS (quota fissa sul reddito minimale).

INPS	Gestione Separata
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	I committenti e gli associanti versano il contributo previdenziale sui compensi corrisposti nel mese precedente.

INPS	Contributi mensili
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	I datori di lavoro versano all'INPS i contributi previdenziali a favore dei lavoratori dipendenti, relativi alle retribuzioni maturate nel mese precedente.

ENPALS	Contributi mensili
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Versamento dei contributi previdenziali a favore dei lavoratori dello spettacolo.

INPGI	Contributi
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Versamento dei contributi previdenziali dei giornalisti professionisti relativi alle retribuzioni maturate nel mese precedente.

INAIL	Premio
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Versamento della rata del premio INAIL.

IMPOSTE	Intrattenimenti
LUNEDÌ 18 MAGGIO 2009	Entro tale termine deve essere versata l'imposta sugli intrattenimenti del mese precedente.

ENASARCO	Contributi
MERCOLEDÌ 20 MAGGIO 2009	Il mandante versa i contributi trimestrali.

I VA COMUNITARIA	Elenchi Intrastat Mensili
MERCOLEDÌ 20 MAGGIO 2009	Entro tale termine devono essere presentati gli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari registrati o soggetti a registrazione.

ENPALS	Denuncia mensile
LUNEDÌ 25 MAGGIO 2009	Entro tale scadenza deve essere presentata la denuncia dei contributi per i lavoratori dello spettacolo.