

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 3 maggio 2013, n.12/E (Estratto)

OGGETTO: Commento alle novità fiscali - Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della Legge 17 dicembre 2012, n. 221 recante "Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese", nonché Legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)". Primi chiarimenti.

CAPITOLO I: NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

(omissis)

6 Rideterminazione del costo o valore di acquisto di titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentati, nonché terreni edificabili e con destinazione agricola.

Come è noto, gli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) hanno consentito ai contribuenti che detenevano alla data del 1° gennaio 2002 titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentati, nonché terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto alla predetta data.

Il costo di acquisto rideterminato, secondo le modalità contenute nelle predette disposizioni, è utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a), b), c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni (TUIR).

Per poter utilizzare il valore "rideterminato", in luogo del costo storico, il contribuente era tenuto al versamento di un'imposta sostitutiva parametrata al valore risultante da un'apposita perizia giurata di stima redatta da professionisti abilitati.

Il termine entro il quale redigere la perizia giurata ed effettuare il pagamento dell'imposta era stato inizialmente fissato al 30 settembre 2002.

Disposizioni successive hanno modificato la data cui fare riferimento per il possesso dei beni ed i termini per l'effettuazione dei richiamati adempimenti.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 473, della legge di stabilità 2013 ha fissato al 1° gennaio 2013 la data in cui deve essere verificato il possesso dei predetti beni ai fini di una nuova rideterminazione del loro costo o valore di acquisto.

La relativa perizia deve essere redatta entro il termine del 30 giugno 2013.

Il perfezionamento dell'opzione per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni è condizionato al versamento di un'imposta sostitutiva nella misura del:

- 2 per cento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni non qualificate;
- 4 per cento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni qualificate e per i terreni.

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato entro il 30 giugno 2013 (1° luglio 2013 atteso che il 30 giugno cade di domenica) in un'unica soluzione, oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo da versare contestualmente a ciascuna rata (30 giugno 2014 e 30 giugno 2015).

Si ricorda che il contribuente, qualora lo ritenga opportuno, può rideterminare il valore delle partecipazioni e dei terreni detenuti alla data del 1° gennaio 2013 anche nell'ipotesi in cui abbia già in precedenza usufruito di analoghe disposizioni agevolative, anche nel caso in cui la seconda perizia giurata di stima riporti un valore inferiore a quello risultante dalla perizia precedente.

Nel caso in cui venga effettuata una nuova perizia dei beni posseduti alla data del 1° gennaio 2013, è possibile scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta l'imposta sostitutiva eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni.

In alternativa allo scomputo dell'imposta già versata, il contribuente può presentare istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato, ai sensi dell'articolo 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602. Il termine di decadenza per la richiesta del suddetto rimborso decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione effettuata ovvero dalla data di versamento della prima rata. Si precisa, in ogni caso, che l'importo del rimborso non può essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata (cfr. articolo 7, comma 2, lettere ee) e ff), del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106).

I contribuenti che hanno rideterminato il costo o valore di acquisto di partecipazioni e terreni alla data del 1° luglio 2011 e versato la prima rata dell'imposta sostitutiva, qualora intendano rideterminare il valore dei medesimi beni posseduti alla data del 1° gennaio 2013, non sono tenuti al versamento delle rate ancora pendenti della precedente procedura di rideterminazione (30 giugno 2013 e 30 giugno 2014) e possono detrarre l'imposta già versata dall'imposta dovuta per effetto della nuova rideterminazione. L'imposta in tal modo calcolata può essere ripartita in tre rate di pari importo.

Ad esempio:

Imposta sostitutiva dovuta per i beni posseduti al 1° luglio 2011 = 75

prima rata versata entro il 30 giugno 2012 = 25

Imposta dovuta per i beni posseduti al 1° gennaio 2013 = 85

Imposta da versare: $85 - 25 = 60$

Importo della rata = 20

I dati relativi alla rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni devono essere indicati nel modello di dichiarazione UNICO 2014.

In particolare, in caso di rideterminazione del valore delle partecipazioni, dovrà essere compilata l'apposita sezione del quadro RT mentre per la rideterminazione del valore dei terreni si dovrà compilare l'apposita sezione del quadro RM.

Anche i contribuenti che utilizzano il modello 730 devono presentare i suddetti quadri di UNICO ed il relativo frontespizio entro i termini di presentazione di quest'ultimo modello.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi saranno individuate le modalità di indicazione di tali dati con riferimento all'anno d'imposta 2013.

(omissis)

CAPITOLO II: NOVITÀ PER I TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA

(omissis)

2 Aumento delle deduzioni dalla base imponibile Irap (articolo 1, commi 484 e 485)

Il comma 484 della legge di stabilità 2013 apporta alcune modifiche all'articolo 11 del decreto legislativo del 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito, "decreto IRAP").

Si tratta, in particolare, di modifiche agli importi dei componenti ammessi in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP allo scopo di ridurre l'incidenza del prelievo del tributo regionale, consentendo alle imprese di aumentare la quota di deducibilità massima dei costi direttamente legati al fattore lavorativo.

Un primo intervento - contenuto nel numero 1, della lettera a), del comma 484 - è riferito alla "deduzione base", di cui al punto 2 della lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 del Decreto IRAP. In particolare, si prevede che:

- l'importo deducibile (su base annua) per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta sia incrementato da 4.600 euro a 7.500 euro;
- l'importo deducibile (su base annua) per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni sia incrementato da 10.600 euro a 13.500 euro.

Un secondo intervento - contenuto nel numero 2, della lettera a) del medesimo comma 484 - è stabilito con riferimento alla "deduzione maggiorata", di cui al punto 3 della lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 del Decreto IRAP. In particolare, si prevede:

- l'incremento da 9.200 euro a 15.000 euro dell'importo deducibile (su base annua) per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;
- l'incremento da 15.200 euro a 21.000 euro dell'importo deducibile (su base annua) per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore a 35 anni impiegati nelle medesime regioni.

Un ultimo intervento - contenuto nella lettera b) del più volte citato comma 484 - ridefinisce in primis i limiti di deducibilità di cui al comma 4-bis dell'articolo 11 del citato decreto IRAP secondo le modalità riportate nella seguente tabella.

NORME DI RIFERIMENTO

NORME DI RIFERIMENTO (comma 4-bis dell'articolo 11 del decreto IRAP)	BASE IMPONIBILE (BI)	Deduzione ante comma 484	Deduzione post. Comma 484
<i>lettera a)</i>	≤ euro 180.759,91	€ 7.350,00	€ 8.000,00
<i>lettera b)</i>	180.759,91 < BI ≤ 180.839,91	€ 5.500,00	€ 6.000,00
<i>lettera c)</i>	180.839,91 < BI ≤ 180.919,91	€ 3.700,00	€ 4.000,00
<i>lettera d)</i>	180.919,91 < BI ≤ 180.999,91	€ 1.850,00	€ 2.000,00
	>180.999,91	€ 0,00	€ 0,00

Inoltre, la medesima modifica prevede - per i soggetti di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 - la rideterminazione degli incrementi dell'importo delle predette deduzioni, contenuti nella lettera d-bis) del citato comma 4-bis, i quali si attestano rispettivamente ad euro 2.500,00, euro 1.875,00, euro 1.250,00 ed euro 625,00.

Resta fermo l'ambito soggettivo di applicazione delle predette deduzioni, come definito nella circolare n. 61/E del 19 novembre 2007, tenuto conto anche delle successive integrazioni contenute nei documenti di prassi in materia di cuneo fiscale.

In conclusione si evidenzia che il comma 485 della legge di stabilità 2013 dispone che le modifiche di cui al comma 484 trovano applicazione a decorrere dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 (periodo d'imposta 2014 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

(omissis)

CAPITOLO V: NOVITÀ IN MATERIA DI IVIE E IVAFE

1 Modifiche all'imposta sul valore degli immobili e all'imposta sul valore delle attività finanziarie (articolo 1, commi 518 e 519)

I commi 518 e 519 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2013 apportano alcune modifiche alle disposizioni fiscali relative all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e all'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE), istituite dall'articolo 19, commi da 13 a 23, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e successive modificazioni.

Tali modifiche mirano ad equiparare il trattamento fiscale relativo al possesso all'estero di immobili e attività di natura finanziaria da parte di soggetti residenti nel territorio dello Stato con quello previsto per gli immobili e le attività finanziarie detenuti in Italia per i quali si applica, rispettivamente, l'imposta municipale propria (IMU) e l'imposta di bollo di cui all'articolo 13 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Conseguentemente, i chiarimenti forniti con la presente circolare integrano la circolare n. 28/E del 2 luglio 2012 che continua ad essere valida per la parte delle disposizioni che non hanno subito modifiche.

1.1 Modifiche comuni all'IVIE e IVAFE: decorrenza e versamento delle imposte

Una novità di rilievo riguarda la decorrenza dell'IVIE e dell'IVAFE. In particolare, tali imposte sono dovute con riferimento al periodo di imposta 2012 e non più del 2011, come era originariamente stabilito.

I versamenti dell'IVIE e IVAFE effettuati per l'anno 2011, in conformità al provvedimento del Direttore dell'Agenzia dell'Entrate del 5 giugno 2012, si considerano effettuati in acconto della relativa imposta dovuta per il 2012.

Pertanto, entro il prossimo 17 giugno 2013 (termine previsto per il versamento a saldo dell'IRPEF relativa al 2012, cadendo il 16 giugno 2013 in un giorno festivo) il contribuente dovrà effettuare l'eventuale versamento a conguaglio.

Considerato che il contribuente ha calcolato e versato le imposte complessivamente dovute per il periodo di riferimento, è probabile che, in assenza di incrementi delle consistenze estere di riferimento, non sia dovuta alcuna ulteriore imposta.

Nell'ipotesi in cui i versamenti delle imposte effettuati per il 2011 dovessero risultare non dovuti per il 2012, ad esempio, a seguito di dismissione delle attività o delle modifiche apportate proprio dall'articolo in commento alla disciplina dell'IVIE e dell'IVAFE o per errori materiali (ad esempio, qualora sia stato scelto erroneamente uno dei criteri di calcolo dell'imposta, ove sia prevista un'alternativa), si configura in capo al contribuente una posizione creditoria per la maggiore imposta versata che lo stesso potrà recuperare secondo le consuete modalità previste per i versamenti in eccesso o non dovuti relativi ai versamenti diretti.

Infine, non si applicano le sanzioni previste per gli omessi versamenti diretti nel caso in cui non sia stato eseguito, in tutto o in parte, il versamento delle imposte originariamente dovute per il periodo di imposta 2011 sulla base della normativa previgente.

In tale evenienza, i contribuenti sono tenuti al versamento di quanto dovuto con riferimento al 2012 entro il predetto termine del 17 giugno 2013.

Sono tenuti all'adempimento anche i contribuenti che non hanno versato l'IVIE e l'IVAFE per il 2011, in quanto non erano in possesso di attività all'estero e che abbiano cominciato a detenerle a partire dal 2012.

Infine, considerato che il versamento dell'IVIE e dell'IVAFE avviene secondo le modalità di versamento previste per l'IRPEF e, quindi anche in acconto, entro il prossimo 17 giugno 2013 è previsto, oltre al saldo per il 2012, anche il versamento del primo acconto per il 2013. Il secondo acconto deve essere eseguito entro il mese di novembre 2013.

1.2 Modifiche specifiche all'IVIE

Il comma 15-bis dell'articolo 19 del decreto legge n. 209 del 2011 conteneva alcune disposizioni di favore per gli immobili detenuti da parte dei soggetti che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e per le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia, la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal TUIR, in base ad accordi internazionali ratificati.

Nei confronti di tali soggetti era prevista l'applicazione dell'imposta nella misura ridotta dello 0,40 per cento, in luogo della misura ordinaria dello 0,76 per cento, e la disapplicazione del secondo comma dell'articolo 70 del TUIR, con conseguente non imponibilità ai fini IRPEF dei redditi derivanti da tali immobili.

Per effetto delle modifiche apportate dal comma 518 dell'articolo 1 della legge di stabilità per il 2013 viene ora stabilito, per tutti i soggetti fiscalmente residenti in Italia in forza delle regole ordinarie e non solo per i lavoratori pubblici all'estero, che l'imposta si applica nella misura ridotta dello 0,40 per cento agli immobili situati all'estero che sono adibiti ad abitazione principale e alle relative pertinenze.

Per le modalità di determinazione dell'imposta con l'aliquota ridotta si rinvia a quanto precisato nel paragrafo 1.4 della citata circolare n. 28/E, con specifico riguardo alla detrazione di imposta di euro 200 e alla maggiorazione di euro 50 spettante, per gli anni 2012 e 2013, per ciascun figlio di età non superiore ai 26 anni, in quanto le misure di tali agevolazioni non sono variate.

Con riferimento alla disapplicazione del secondo comma dell'articolo 70 del TUIR, è stato introdotto il nuovo comma 15-ter all'articolo 19 più volte citato, in base al quale tale norma non si applica per gli immobili all'estero adibiti ad abitazione principale dai soggetti residenti nel territorio dello Stato, in forza delle regole ordinarie, ed anche per gli immobili non locati per i quali è dovuta l'IVIE. Per tali immobili soggetti all'IVIE non deve essere pertanto compilato il corrispondente quadro della dichiarazione dei redditi relativo alla indicazione dei redditi degli immobili situati all'estero.

In tal senso, le modifiche apportate al comma 15-bis e il nuovo comma 15-ter del citato articolo 19 determinano una sostanziale equiparazione dell'IVIE con l'imposizione prevista dall'IMU in Italia, da una parte per gli immobili che costituiscono l'abitazione principale, dall'altra per gli immobili non locati in considerazione del previsto carattere sostitutivo di tale ultima imposta rispetto all'IRPEF per gli immobili tenuti a disposizione.

(omissis)