I dossier fiscali

**Telefisco 2014 - Le risposte dell'Agenzia delle Entrate
- Circolare 14 maggio 2014, n.10/E -**

Maggio 2014

SOMMARIO

Deducibilità IMU	3
“Bonus mobili”	3
Rivalutazioni beni d’impresa	4
Svalutazione delle rimanenze valutate a costo specifico	5
Crediti d’imposta - Compensazioni	5
Rimborsi IRPEF	6
Società di comodo	8

Deducibilità IMU

Con la C.M. 10/E/2014 l'Agenzia delle Entrate si è espressa, altresì, sulla deducibilità dal reddito d'impresa (IRPEF/IRES) dell'IMU relativa agli immobili strumentali (sia per natura che per destinazione, ad es. capannoni, uffici, negozi)¹.

Al riguardo, confermando che la deducibilità IMU per tali fabbricati è efficace a decorrere dal periodo d'imposta 2013 nella misura del 30% (che dal 2014 diventa del 20%), l'Agenzia delle Entrate chiarisce che:

- l'**IMU dovuta** per il **2013**, **versata** tardivamente nel **2014**, è **deducibile** dalle **imposte dirette** riferite al periodo d'imposta 2014;
- l'**IMU dovuta** per il **2012**, **versata** con ravvedimento nel **2013** non è **deducibile** dalle **imposte dirette** dovute nel 2013.

In tale ipotesi, infatti, l'imposta, ancorché versata nel 2013, è riferita ad un'annualità (2012) per la quale la deducibilità non era ancora in vigore.

Ciò in base alla lettura delle disposizioni relative sia al pagamento dell'IMU «*per anni solari*»², sia alla deducibilità dal reddito d'impresa delle «*altre imposte*» (diverse dall'IRPEF/IRES e dall'IVA) che opera «*nell'esercizio in cui avviene il pagamento*»³.

In sostanza, osserva l'Agenzia delle Entrate, fermo restando il generale principio di competenza (art.109 del TUIR) per la determinazione del reddito d'impresa, la deducibilità dell'IMU è legata al momento del versamento dell'imposta.

“Bonus mobili”

Con riferimento alla detrazione IRPEF del 50%, nel limite massimo di 10.000 euro, **per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici ad alto rendimento energetico** diretti ad arredare le abitazioni ristrutturate (cd. “bonus mobili”), la C.M. 10/E/2014 conferma che in presenza di **interventi** finalizzati alla **prevenzione** di **atti illeciti** da parte di terzi:

- il “**bonus mobili**” è **riconosciuto** nell'ipotesi in cui **tali misure** siano **adottate** nell'**ambito** di **interventi edilizi** di recupero o ristrutturazione;
- il “**bonus mobili**” **non spetta** nel caso in cui le **misure** di **prevenzione** non siano **correlate ad interventi edilizi** sull'immobile.

Come noto, tale agevolazione è contenuta nell'art. 16, co. 2, del D.L. 63/2013 convertito, con modificazioni, nella legge 90/2013 (così come modificato dall'art. 1, co. 139, della legge 147/2013), che, ad oggi, prevede che l'importo della spesa sostenuta per l'acquisto dei mobili non può superare quella sostenuta per gli interventi edilizi sull'abitazione.

Al riguardo, si evidenzia che nel passaggio alla Camera del DdL di conversione del D.L. 47/2014 (cd. “*Decreto casa*”) è stata inserita una disposizione che elimina tale vincolo, consentendo l'applicabilità del beneficio indipendentemente dall'ammontare

¹ Cfr. art.1, co.716, della legge 147/2013 - Legge di Stabilità 2014- ANCE “Legge di Stabilità 2014 – Le misure fiscali d'interesse per il settore” – ID n.14342 dell'8 gennaio 2014.

² Ai sensi dell'art.9, co.2, del D.Lgs. 23/2011.

³ Ai sensi dell'art.99, co.1, del D.P.R. 917/1986 – TUIR.

della spesa sostenuta per gli interventi di ristrutturazione, con effetto già a partire dal 6 giugno 2013.

In merito, si ricorda che il “bonus mobili” è riconosciuto in caso di esecuzione degli interventi di:

- manutenzione ordinaria, effettuati sulle parti comuni (art. 3, co. 1, lett. a) del D.P.R. 380/2001);
- manutenzione straordinaria; restauro e risanamento conservativo; ristrutturazione edilizia (art. 3, co. 1, lett. b), c) e d), del D.P.R. 380/2001);
- ricostruzione o ripristino dell’immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, in presenza dello stato di emergenza (art. 16-bis, co. 1, lett. c) del TUIR);
- restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia riferiti ad interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione, ovvero da cooperative edilizie, che provvedano, entro 6 mesi dalla fine dei lavori, alla successiva vendita (art. 16-bis, co. 3 del TUIR).

In sostanza, la C.M. 10/E/2014 precisa che gli interventi finalizzati alla prevenzione di atti illeciti da parte di terzi nonostante siano idonei ad ottenere la detrazione IRPEF “per ristrutturazione” del 50% (poiché indicati nell’art. 16-*bis*, co. 1, del TUIR), non sempre danno diritto al “bonus mobili”, in quanto occorre fare una valutazione caso per caso relativa alla singola tipologia di intervento (comprensiva, o meno, di lavori edili).

Rivalutazioni beni d’impresa

Con riferimento alla disciplina della rivalutazione dei beni d’impresa (prevista dall’art. 1, co. 143 della legge 147/2013), la C.M. 10/E/2014 ribadisce che non è consentito effettuare tale rivalutazione solo ai fini civilistici, ossia senza il pagamento dell’imposta sostitutiva⁴, come peraltro risulta dalla stessa formulazione letterale della norma.

In sostanza, l’operazione fatta a livello contabile assume obbligatoriamente anche una valenza fiscale e, dunque, si perfeziona solo con il versamento dell’imposta sostitutiva che serve per il riconoscimento fiscale del maggior valore iscritto in bilancio.

Come noto, infatti, la legge 147/2013 prevede la possibilità di rivalutare i beni d’impresa e le partecipazioni, con esclusione espressa degli immobili “*merce*”.

La rivalutazione è soggetta all’imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell’IRAP con l’aliquota del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per quelli non ammortizzabili e deve essere eseguita nel bilancio 2013 (da approvare nel 2014) con riferimento ai beni iscritti nel bilancio relativo al 2012⁵.

Inoltre, per completezza, si ricorda che da ultimo, sulla disciplina dei termini di versamento delle imposte sostitutive relative alla rivalutazione dei beni d’impresa, è

⁴ Tale possibilità, ossia di effettuare una rivalutazione solo ai fini civilistici, senza il pagamento dell’imposta sostitutiva e, quindi, senza risvolti fiscali, era stata prevista dalla precedente rivalutazione (art. 15 del DL 185/2008).

⁵ La rivalutazione riguarda tutti i beni patrimonializzati dell’impresa, ivi compresi i fabbricati e le aree edificabili, e assume efficacia dall’esercizio 2016. I beni rivalutati non possono essere ceduti o destinati a finalità estranee all’esercizio d’impresa prima dell’inizio del periodo d’imposta 2017.

intervenuto l'art. 4, co. 11, del DL 66/2014 (cd. "*Decreto Spending review*" in corso di conversione in legge), che modifica la possibilità di versare la suddetta imposta in 3 rate di pari importo (ai sensi dell'art. 1, co. 145, legge 147/2014).

A tal riguardo, con il "*Decreto Spending review*" viene meno il versamento rateale, e viene previsto l'obbligo di versare l'imposta sostitutiva in un'unica soluzione, ossia entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 (giugno 2014)⁶.

Svalutazione delle rimanenze valutate a costo specifico

La C.M. 10/E/2014 interviene, altresì, sul regime fiscale delle svalutazioni dei beni merce, valutati a costi specifici, confermando quanto già espresso nella R.M. 78/E/2013⁷.

In tale definizione si comprendono anche gli immobili merce (cd. "magazzino delle imprese edili") ossia i fabbricati costruiti e destinati alla vendita.

In particolare, viene confermato l'orientamento restrittivo già espresso dall'Agenzia delle Entrate nella R.M. 78/E/2013, secondo cui la svalutazione degli immobili iscritti in bilancio, come rimanenze valutate a costi specifici, non assume rilevanza fiscale e, quindi, non è deducibile ai fini IRES.

Alle medesime conclusioni, giunge l'Agenzia dell'Entrate nella diversa ipotesi di "sopravalutazione" del bene valutato a costi specifici (ossia l'aumento del costo iscritto in bilancio al momento dell'acquisto).

Di conseguenza, tale maggiorazione che deve essere indicata in bilancio, non esplicherà effetti sul piano fiscale, determinando unicamente una variazione in diminuzione del reddito imponibile, in misura corrispondente alla sopravalutazione contabile effettuata.

La pronuncia dell'Agenzia delle Entrate suscita perplessità, perché non tiene conto del generale principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio civilistico, previsto dell'art.83 del D.P.R. 917/1986 – TUIR.

Crediti d'imposta - Compensazioni

Come noto, l'art.1, co.574, della legge 147/2013 prevede l'obbligo di far apporre il **visto di conformità** sulle **dichiarazioni dei redditi**, al fine di poter **compensare i crediti d'imposta** di ammontare **superiore a 15.000 euro**, relativi ad IRPEF/IRES, relative addizionali, ritenute, imposte sostitutive ed IRAP⁸.

In merito, la C.M. 10/E/2014 chiarisce che:

⁶ Resta ferma la possibilità di compensare l'imposta sostitutiva con altre imposte, ai sensi del D.Lgs. 241/1997.

⁷ Cfr. ANCE "*Svalutazione delle rimanenze valutate a costo – R.M. 78/E/2013*" - ID n. 14116 del 13 dicembre 2013.

⁸ La disposizione è analoga a quella già prevista per la compensazione dei crediti IVA (art.10, D.L. 78/2009, convertito, con modificazioni, nella legge 102/2009).

- l'obbligo di apporre il visto di conformità in dichiarazione è previsto solo per la compensazione cd. "orizzontale" dei crediti relativi ad imposte dirette (ossia quella effettuata fra imposte di diversa tipologia);
- il limite di 15.000 euro è riferito alle singole tipologie di crediti che risultano dalla dichiarazione dei redditi;
- è **possibile** effettuare la **compensazione** dei citati **crediti d'imposta** anche **prima** della **presentazione** della **dichiarazione** dei redditi, **corredata** dal **visto di conformità**⁹;
- stante la decorrenza dal 2013 dell'obbligo relativo al visto di conformità, il **credito d'imposta** risultante dalla **dichiarazione 2012** (redditi 2011), di importo **superiore a 15.000 euro**, non compensato in tale annualità, soggiace al vincolo previsto dalla legge di Stabilità 2014 nell'ipotesi in cui venga indicato nella dichiarazione 2014 (redditi 2013) e sia utilizzato successivamente in compensazione. Tale credito d'imposta pregresso, infatti, si "rigenera" e viene sommato al credito maturato nel 2013.

Rimborsi IRPEF

La C.M. 10/E/2014 si sofferma, altresì, sulla disciplina dei **rimborsi IRPEF** effettuati da parte dei sostituti d'imposta a persone fisiche, complessivamente **superiori a 4.000 euro**.

Infatti, in base all'art.1, co.586, della legge 147/2013, ed a partire dal periodo d'imposta 2013 (dichiarazione 2014) i citati rimborsi sono **eseguiti unicamente a seguito** di **controlli** preventivi (anche documentali) da parte dell'**Agenzia delle Entrate**.

Al termine dei controlli, il rimborso viene effettuato direttamente dall'Agenzia delle Entrate.

Circa gli elementi da cui deriva il **rimborso**, la Relazione illustrativa alla legge di Stabilità 2014 specificava già che questo **può dipendere** da **detrazioni** relative **sia a carichi di famiglia**, sia ad altri oneri, **e/o** da **eccedenze d'imposta** derivanti da precedenti dichiarazioni.

Al riguardo, la C.M. 10/E/2014 conferma, innanzitutto, che i controlli devono essere effettuati in presenza di:

- **detrazioni per carichi di famiglia;**

ovvero

- **eccedenze d'imposta** relative a **dichiarazioni** degli **anni precedenti**, **comunque generate** (da detrazioni per carichi di famiglia e non).

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che:

- **i contribuenti che non beneficiano di detrazioni per carichi di famiglia, né di eccedenze relative ad annualità precedenti**, ai quali spettano **rimborsi**

⁹ Per quel che riguarda, invece, la compensazione dei crediti IVA superiori a 10.000 euro annui, la C.M. 10/E/2014 conferma che questa deve essere necessariamente preceduta dalla dichiarazione, comprensiva del visto di conformità.

IRPEF superiori a 4.000 euro, possono ottenere tali importi dai sostituti d'imposta in base alle **modalità ordinarie** (conguagli sulle retribuzioni – Modello 730/2014)¹⁰;

- nell'ipotesi in cui il **credito IRPEF** sia stato **utilizzato** per intero in **compensazione** con altre imposte (ad esempio l'IMU, mediante Modello F24) e **non** sia stato **indicato in dichiarazione**¹¹, il **rimborso** superiore a 4.000 euro verrà **erogato** dal sostituto con le **modalità ordinarie**, **senza i controlli preventivi** dell'Agenzia delle Entrate;
- in presenza di almeno uno dei requisiti sopra indicati, una volta effettuati i controlli, l'Agenzia delle Entrate effettua il **rimborso** superiore a 4.000 euro **unicamente nell'ipotesi in cui** «*lo stesso derivi anche parzialmente da detrazioni per carichi di famiglia e/o da eccedenze d'imposta*»;
- in caso di **esito positivo** dei **controlli**, l'**Agenzia** delle Entrate **eroga l'importo totale** del **rimborso** spettante al contribuente (pari alla somma indicata nel prospetto di liquidazione del Modello 730 - rigo 164);
- ai fini della **verifica** del limite di **4.000 euro** rileva l'**importo complessivo** del rimborso.

Resta fermo che la disposizione presenta profili di criticità per quel che riguarda la tempistica di erogazione del rimborso che, come già anticipato, potrà essere corrisposto unicamente a seguito della predetta verifica dell'Agenzia delle Entrate, a discapito dei soggetti che hanno figli a carico e che fruiscono delle relative detrazioni.

La disposizione, infatti, non contiene indicazioni circa il termine di effettuazione del rimborso da parte di quest'ultima, fissando unicamente quello relativo all'esecuzione dei controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate, stabilito nei 6 mesi successivi alla scadenza dei termini previsti per la trasmissione della dichiarazione ad opera del sostituto¹², ovvero alla data di trasmissione, se avvenuta dopo la scadenza dei predetti termini¹³.

A partire dalle dichiarazioni dei redditi 2014 (relative al periodo d'imposta 2013) l'introduzione di tale controllo preventivo escluderebbe la possibilità, per il contribuente che presenta carichi di famiglia, ovvero eccedenze a credito relative ad annualità precedenti, di ottenere dal sostituto d'imposta rimborsi superiori a 4.000 euro già nel mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione (in genere, a luglio), come previsto attualmente in caso di utilizzo del Modello 730.

Tale verifica preventiva suscita, poi, ulteriore preoccupazione in termini di eventuale disincentivo all'esecuzione, da parte dei soggetti IRPEF, di interventi incisivi di ristrutturazione edilizia¹⁴, riqualificazione energetica¹⁵, ovvero antisismici¹⁶ per i quali

¹⁰ Ai sensi dell'art.19 del D.M. 164/1999.

¹¹ In tal caso, l'importo compensato non verrà considerato nel Modello 730 come "eccedenza" relativa ad anni precedenti.

¹² La dichiarazione deve essere trasmessa dal sostituto entro il 30 giugno – cfr. artt.16-17 del D.M. 164/1999.

¹³ Pertanto, l'Agenzia delle Entrate deve eseguire il controllo entro il mese di dicembre del periodo d'imposta nel quale è presentata la dichiarazione.

¹⁴ Si tratta della detrazione IRPEF potenziata al 50% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2013, nel limite massimo di 96.000 euro – art.16 D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni,

l'ammontare annuo di detrazione può arrivare, rispettivamente, fino ad un massimo di 4.800 euro, 10.000 euro e 6.240 euro.

Come è evidente, nell'ipotesi di effettuazione di tali interventi, il rimborso d'imposta spettante a seguito della dichiarazione può ben superare l'importo di 4.000 euro.

Sul tema, si evidenzia che la Commissione VI (Finanze) della **Camera** ha **approvato** una **Risoluzione (n.8-00055 del 14 maggio 2014**, in allegato)¹⁷ che impegna il Governo a rivedere la disciplina dei controlli sui rimborsi IRPEF superiori a 4.000 euro e «*ad assumere le necessarie iniziative normative per stabilire un termine certo di 6 mesi entro cui l'Agenzia delle Entrate potrà comunicare al sostituto d'imposta di non procedere al rimborso, prevedendo che, in assenza della suddetta comunicazione (...) i sostituti d'imposta sono autorizzati a procedere al rimborso.*».

Società di comodo

A tal riguardo, la C.M. 10/E/2014 conferma la limitazione, per le società di comodo¹⁸, di utilizzare il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, anche in caso di adeguamento al reddito minimo presunto¹⁹.

In particolare, le ordinarie modalità di recupero del credito IVA (ovvero richiesta di rimborso, utilizzo in compensazione mediante F24 e cessione ai terzi del credito) non

nella legge 90/2013 – cfr. ANCE “Efficienza energetica” – Convertito in legge il D.L. 63/2013”- ID n. 12705 del 28 agosto 2013).

¹⁵ E' la detrazione IRPEF (ed IRES) che si applica nella misura potenziata al 65% (anziché 55%) per le spese relative ad interventi di risparmio energetico sostenute dal 6 giugno al 31 dicembre 2013 (art.14 del D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 90/2013).

¹⁶ Ossia la detrazione IRPEF (ed IRES) pari al 65% delle spese sostenute sino al 31 dicembre 2013, nel limite massimo di 96.000 per unità immobiliare, per interventi di messa in sicurezza statica riguardanti costruzioni adibite ad “*abitazioni principale*” o ad attività produttive, ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) e per la redazione della documentazione obbligatoria (art.16, comma 1-*bis*, del D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 90/2013).

¹⁷ A firma, tra gli altri, dell'On.le Ribaldo, del Partito Democratico.

¹⁸ Per tali si intendono sia i soggetti non operativi (ai sensi dell'art. 30, legge 724/1994), sia i soggetti in perdita sistematica (art. 2, comma 36-*decies* e 36-*undicies*, del DL 138/2011 convertito, con modificazioni nella legge 148/2011).

¹⁹ Ai sensi del comma 3, dell' art.30, della legge 724/1994, si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore alla somma degli importi derivanti dall'applicazione, al valore dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali:

- 1,5% per le azioni, quote di partecipazione, obbligazioni (di cui all'art.85, comma 1, lett. c, d ed e, del TUIR – D.P.R. 917/1986);
- 4,75% per le immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (di cui all'art.8-*bis*, comma 1, lett.a, del D.P.R. 633/1972). La percentuale è ridotta al:
 - 4% per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10,
 - 3% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.
- Per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, la percentuale è ridotta allo 0,9%;
- 12% per le altre immobilizzazioni.

possono essere utilizzate dalle società definite “di comodo”, risultando irrilevante l’eventuale adeguamento al c.d. reddito minimo.

In merito, viene ricordato che, a prescindere dalla qualifica di “società di comodo”, il divieto di utilizzare il credito IVA opera, altresì, per tutti i soggetti che, per tre periodi d’imposta consecutivi, effettuano operazioni rilevanti ai fini IVA per un ammontare inferiore a quello determinato con l’applicazione dei cd. ricavi presunti.