

Imposte dirette

REDDITO d'IMPRESA NOVITÀ FISCALI

CHIARIMENTI della C.M. 12/E/2013

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Con la C.M. 3.5.2013, n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alle novità fiscali introdotte dal D.L. 18.10.2012, n. 179, conv. con modif. dalla L. 17.12.2012, n. 221, nonché dalla L. 24.12.2012, n. 228 (Legge di stabilità 2013).

Con particolare riferimento a quelle riguardanti il reddito d'impresa, l'Agenzia delle Entrate si è soffermata sulle modifiche apportate al regime di deducibilità dei costi connessi ai mezzi di trasporto a motore di cui all'art. 164, D.P.R. 22.12.1986,

n. 917 [CFF 5264]; sull'aumento delle deduzioni dalla base imponibile Irap di cui all'art. 11, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFF 3918n]; sull'abrogazione delle agevolazioni fiscali previste per le società agricole di cui ai co. 1093 e 1094 dell'art. 1, L. 27.12.2006, n. 296; infine, sulle modifiche apportate al riallineamento dei valori fiscali e civilistici per l'avviamento e le altre attività immateriali di cui ai co. 10-bis e 10-ter dell'art. 15, D.L. 29.11.2008, n. 185, conv. con modif. dalla L. 28.1.2009, n. 2 [CFF 6219d].

NOVITÀ RIGUARDANTI il REDDITO d'IMPRESA: per mezzo del D.L. 18.10.2012, n. 179, conv. con modif. dalla L. 17.12.2012, n. 221, nonché della L. 24.12.2012, n. 228 (Legge di stabilità 2013), il Legislatore ha introdotto importanti novità fiscali, riguardanti, tra l'altro:

- il reddito delle persone fisiche;
- i titolari di reddito d'impresa;
- le imprese di assicurazione;
- l'Iva;
- l'Ivie e l'Ivafe;
- l'imposta di bollo applicabile ai prodotti finanziari.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta con C.M.

3.5.2013, n. 12/E, a commento dei citati interventi. Oggetto del presente scritto è l'approfondimento dei chiarimenti resi in tema di reddito d'impresa.

MODIFICHE al REGIME di DEDUCIBILITÀ dei COSTI CONNESSI ai MEZZI di TRASPORTO – DECORRENZA: l'art. 1, co. 501, L. 228/2012, ha modificato la lett. b) del co. 1, dell'art. 164, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF 5264], portando dal 27,5% al 20% ⁽¹⁾ la percentuale di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore. Come noto, le spese relative ad autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli hanno un differente regime

⁽¹⁾ Il passaggio dalla percentuale di deducibilità del 40% a quella del 27,5% si è avuto a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 4, co. 72, L. 28.6.2012, n. 92, il quale ha disposto che per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 18.7.2012 la deducibilità è fissata al 27,5% per le auto aziendali e professionali e al 70% per quelle a uso promiscuo dei dipendenti. Per effetto delle modifiche apportate dalla L. 228/2012, in relazione ai soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quindi per l'anno 2012, si applica la "vecchia" percentuale di deducibilità del 40%, dovendosi applicare quella del 20%, come vedremo, solo per il ricalcolo degli acconti dovuti per l'annualità 2013 (in pratica per questi soggetti la percentuale del 27,5% non risulta mai effettivamente applicabile).

di **deducibilità** a seconda che gli stessi siano **destinati** o **meno** ad essere **utilizzati esclusivamente** come **beni strumentali** nell'**attività d'impresa** esercitata, ovvero siano adibiti ad **uso pubblico**.

Risultano infatti **pienamente deducibili** i costi legati a mezzi a motore: (2)

- destinati ad essere **utilizzati esclusivamente** come **beni strumentali** nell'**attività d'impresa esercitata**. L'**esclusività** va intesa nel senso che detti beni devono ritenersi «**indispensabili**», ovvero senza gli stessi l'**attività d'impresa non potrebbe** in **alcun modo** essere **esercitata** (ad esempio, autovetture utilizzate dalle imprese di autonoleggio, quelle utilizzate dalla scuola guida ovvero dalle onoranze funebri);
- adibiti ad **uso pubblico**, destinazione che deve essere **riconosciuta** attraverso un **atto della pubblica Amministrazione** (ad esempio, taxi).

Al di fuori dei casi sopra citati i mezzi a motore, seppure detenuti in regime d'impresa, sono ritenuti ad **uso promiscuo** ed i relativi **costi** devono essere **dedotti** secondo le **percentuali** indicate dall'art. 164, D.P.R. 917/1986. La L. 228/2012 è intervenuta appunto **abbassando la percentuale di deducibilità** applicabile **in via generale** da imprese e professionisti, portandola dal 27,5% al **20%**. (3)

L'Agenzia delle Entrate precisa come le citate **novità**, risultando **modificative** dei limiti precedentemente individuati dalla L. 92/2012, applicabile ai periodi d'imposta **successivi** a quelli **in corso** al **18.7.2012**, trovino applicazione **solo** a decorrere dal periodo d'imposta **in corso** all'**1.1.2013**, con **obbligo** però di **rideterminazione** degli **acconti** secondo quanto previsto dalle **nuove disposizioni**.

Sulla scorta di ciò, l'Agenzia delle Entrate precisa quindi come la **determinazione** degli **acconti** dovuti per il **2013** (ipotizzando sempre un soggetto con periodo d'imposta **coincidente** con l'**anno solare**), calcolati secondo il metodo **storico**, debba essere effettuata assumendo quale **imposta** del periodo **precedente** quella che si sarebbe **determinata** applicando le **nuove percentuali di deducibilità**, ovvero:

- **20%** relativamente ad **autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli non destinati** ad essere utilizzati **esclusivamente** nell'**attività d'impresa**

esercitata;

- **20%** per i veicoli utilizzati nell'**esercizio di arti e professioni** in forma **individuale**. (4)

Lo stesso discorso vale per quanto riguarda le **autovetture** date in **uso promiscuo** ai **dipendenti** per la **maggior parte** del **periodo d'imposta**, per le quali occorrerà **rideterminare l'imponibile Irpef/Ires** storico relativo al Mod. Unico 2013, operando la **deduzione** dei relativi costi al **70%** in luogo del 90%.

Si evidenzia come le novità fiscali in commento abbiano interessato **solo** la **percentuale di deducibilità** del **27,5%** e niente altro.

Restano dunque **ferme** le **percentuali di deducibilità** dell'**80%** per le spese relative ai **veicoli** utilizzati dai soggetti esercenti attività di **agenzia** e di **rappresentanza di commercio** e del 70% (90% per il 2012) per le spese relative ai **veicoli** dati in **uso promiscuo** ai **dipendenti** per la **maggior parte** del **periodo d'imposta**.

Rimangono altresì **fermi** i costi **fiscalmente riconosciuti** in sede di **acquisto** di **mezzi non adibiti ad uso pubblico** ovvero **destinati ad un uso esclusivo aziendale**, pari ad € **18.075,99** per le **autovetture** (€ **25.822,84** per i veicoli utilizzati dagli **agenti o rappresentanti di commercio**) e gli **autocaravan**, € **4.131,66** per i **motocicli** ed € **2.065,83** per i **ciclomotori**, ed i **limiti di deducibilità** valevoli in caso di **locazione**, anche **finanziaria**, o **noleggio** dei beni stessi.

AUMENTO delle DEDUZIONI dalla BASE IMPONIBILE IRAP: con il co. 484 dell'art. 1, L. 228/2012, il Legislatore è intervenuto a **modificare** il **regime di deduzioni** di cui all'art. 11, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFE ● 3918n] (cd. decreto Irap).

Le modifiche riguardano la «**deduzione base**» fruibile dalla **generalità** dei **contribuenti** che impieghino **personale dipendente** avente determinate **caratteristiche**; la «**deduzione maggiorata**» a beneficio dei contribuenti che impieghino il personale di cui sopra nelle **Regioni centro-meridionali** e, infine, le **deduzioni forfetarie** per i **contribuenti di minori dimensioni**.

Partendo dagli interventi che hanno riguardato la «**deduzione base**» di cui al n. 2), della lett. a), del co. 1, dell'art. 11, D.Lgs. 446/1997, viene ora previsto che:

- l'**importo deducibile** su **base annua** per ogni **lavoratore dipendente** a **tempo indeterminato**

(2) C.M. 10.2.1998, n. 48 e C.M. 19.1.2007, n. 1/E.

(3) Applicabile, come visto in precedenza, solo per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 18.7.2012.

(4) Si ricorda che in caso di utilizzo dei veicoli nell'esercizio di arti o professioni la deducibilità parziale è ammessa limitatamente ad un solo veicolo mentre se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'art. 5, D.P.R. 917/1986 [CFE ● 5105], è concessa soltanto per un veicolo per ogni socio o associato.

**IRAP – DEDUZIONE FORFETARIA
SOCIETÀ di CAPITALI ed ENTI NON COMMERCIALI**

Scaglioni di base imponibile	Deduzione ante comma 484	Deduzione post comma 484
Fino a € 180.759,91	€ 7.350	€ 8.000
Da € 180.759,92 a € 180.839,91	€ 5.500	€ 6.000
Da € 180.839,92 a € 180.919,91	€ 3.700	€ 4.000
Da € 180.919,92 a € 180.999,91	€ 1.850	€ 2.000

**IRAP – DEDUZIONE FORFETARIA – ESERCENTI ARTI e PROFESSIONI,
IMPRESE INDIVIDUALI e SOCIETÀ di PERSONE**

Scaglioni di base imponibile	Deduzione ante comma 484	Deduzione post comma 484
Fino a € 180.759,91	€ 9.500	€ 10.500
Da € 180.759,92 a € 180.839,91	€ 7.125	€ 7.875
Da € 180.839,92 a € 180.919,91	€ 4.750	€ 5.250
Da € 180.919,92 a € 180.999,91	€ 2.375	€ 2.625

impiegato nel periodo d'imposta sia **incrementato** da € 4.600 a € 7.500;

- 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 a € 13.500.

Le predette deduzioni risultano **maggiorate** nel caso in cui l'utilizzo del personale, avente le caratteristiche sopra evidenziate, avvenga in **determinate Regioni**. Su tali maggiorazioni sono peraltro intervenute le novità in commento, essendo previsto:

- l'**incremento** da € 9.200 a € 15.000 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 a € 21.000 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**.

Per quanto riguarda infine la **deduzione forfetaria** fruibile da parte dei **contribuenti di minori dimensioni**, la lett. b), del co. 484 dell'art. 1, L. 228/2012, interviene **modificandone** l'**importo** sia con riferimento alle **società di capitali** ed agli **enti commerciali**, che con riferimento agli **esercenti arti e professionisti**,⁽⁵⁾ **imprese individuali** e **società di persone**.

In particolare, riguardo alle **società di capitali** e agli **enti commerciali** l'**importo** della **deduzione forfetaria** viene **modificato** come esposto nella prima tabella sopra riportata.

Per quanto riguarda invece **esercenti arti e professioni, imprese individuali e società di persone**, l'**importo** della **deduzione forfetaria** è determinato secondo la seconda tabella sopra riportata.

L'agenzia delle Entrate evidenzia come **resti fermo** l'**ambito soggettivo** di **applicazione** delle predette deduzioni ed il fatto che gli introdotti **innalzamenti**, per effetto del disposto del co. 485 dell'art. 1, L. 228/2012, trovino applicazione a decorrere dal **periodo d'imposta successivo** a quello **in corso** al **31.12.2013** (2014 per i

⁽⁵⁾ Sempre che questi ultimi siano assoggettabili al tributo per effetto del possesso di un'idonea struttura organizzativa. Si veda, da ultimo, l'Ordinanza della Corte di Cassazione del 29.1.2013, n. 2131.

soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

TASSAZIONE su BASE CATASTALE delle SOCIETÀ AGRICOLE – ABROGAZIONE: il co. 513, dell'art. 1, L. 228/2012, ha disposto l'**abrogazione** dei co. 1093 e 1094 dell'art. 1, L. 27.12.2006, n. 296: trattasi della **possibilità** che veniva data alle **società di persone**, alle **S.r.l.** e alle **società cooperative** che rivestivano la qualifica di **società agricola** ex D.Lgs. 29.3.2004, n. 99, di **optare** per l'**imposizione dei redditi su base catastale** ai sensi dell'art. 32, D.P.R. 917/1986 [CFF 5132] e della **possibilità** che veniva data agli **imprenditori agricoli**, costituiti anche in forma societaria, che esercitavano **esclusivamente** le attività dirette alla **manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione** dei **prodotti agricoli ceduti dai soci**, di **optare** per la **determinazione forfetaria del reddito** mediante l'applicazione all'ammontare dei ricavi del **coefficiente di redditività del 25%**.

Per effetto della citata **abrogazione**, l'Agenzia delle Entrate precisa come, a decorrere dal **periodo d'imposta in corso all'1.1.2013 non sia più possibile** esercitare le **summenzionate opzioni**.

Le opzioni **già esercitate al 31.12.2012 perdono efficacia** a partire dal periodo d'imposta **successivo** a quello **in corso** alla data del **31.12.2014** (ovvero dal 2015, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.).

Ciò vuol dire che chi avesse **esercitato a suo tempo l'opzione**, potrà determinare su **base catastale e forfetaria** il reddito **ancora** per i periodi d'imposta **2013 e 2014**, ma **dal 2015** dovrà comunque passare alla **determinazione** del reddito in via **ordinaria**.

A tale riguardo l'Agenzia delle Entrate chiarisce come l'**acconto** dovuto per il **periodo d'imposta 2015** (soggetto avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), ove determinato in base al criterio **storico**, debba

assumere quale **imposta del periodo precedente** quella che si sarebbe **determinata senza tenere conto** delle più volte citate **opzioni**.

Sussiste l'obbligo quindi, anche in questo caso, di **rideterminazione** degli **acconti** per tale periodo, come se il regime ordinario si fosse applicato dal 2014.

RIALLINEAMENTO dei VALORI FISCALI e CIVILISTICI per AVVIAMENTO e ALTRE ATTIVITÀ IMMATERIALI: altro argomento oggetto di chiarimenti è stato, infine, il **differimento** degli **effetti fiscali** che i co. 502 e 503, dell'art. 1, L. 228/2012, hanno introdotto in merito al **riallineamento** ex co. 10-bis e 10-ter dell'art. 15, D.L. 29.11.2008, n. 185, conv. con modif. dalla L. 28.1.2009, n. 2 [CFF 6219d].

Quest'ultima disposizione prevede, previo pagamento di un'**imposta sostitutiva del 16%**, di **affrancare**, in tutto o in parte, i **valori** relativi ad **avviamenti, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritti nel bilancio consolidato**, anziché nel bilancio d'esercizio, sempre che gli stessi siano riferibili ai **maggiori valori contabili** delle partecipazioni di controllo acquisite ed iscritte nel bilancio individuale per effetto di operazioni di **fusione, scissione e conferimento d'azienda**, nonché di **cessione d'azienda** e di **partecipazioni e scambio di partecipazioni**.

L'Agenzia delle Entrate, nell'evidenziare come, ai fini dell'**efficacia** dell'affrancamento in esame, **rilevi unicamente il corretto versamento** dell'**imposta sostitutiva** secondo le scadenze previste e che la **mancata o errata compilazione** del prospetto in dichiarazione, pur non costituendo causa ostativa per l'accesso al regime, esponga alla **sanzione** prevista dall'art. 8, co. 1, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 [CFF 9456], sottolinea come gli ultimi interventi legislativi abbiano **differito** gli **effetti fiscali** del **riallineamento all'esercizio 2018** (in luogo del 2013) per i **valori** generatisi **fino al 2010**, e al **2020** (in luogo del 2015) per i valori **sorti nel 2011**.