

Presentazione

Nel corso del 2016 le modifiche fiscali sono state particolarmente rilevanti. Sembra essere un "ritornello" conosciuto nel tempo, ma non può negarsi che a decorrere dal 2017 entrano in gioco due novità tese a modificare le abitudini dei contribuenti esercenti l'attività d'impresa (e di riflesso, dei loro consulenti professionali). Il nuovo regime di "cassa" per i soggetti in contabilità semplificata. Viene estesa, infatti, anche ai titolari di reddito d'impresa la determinazione secondo le regole di "cassa" del reddito da dichiarare, non dovendosi applicare più il criterio della competenza. Inutile sottolineare come una simile modifica sia di grande impatto, sia perché è necessario gestire la fase di transazione al nuovo regime (si pensi ai ricavi e costi già imputati per competenza nel 2016 che poi saranno incassati o sostenuti nel 2017, con evidente obbligo di neutralizzare la duplicazione fiscale ai fini del reddito imponibile, o ancora al "destino" delle rimanenze finali, che all'avvio del regime rischieranno di determinare rilevanti perdite agli interessati), sia in quanto per l'adeguata dichiarazione dei redditi i contribuenti in questione dovranno comunque monitorare i loro movimenti finanziari.

La nuova imposizione "IRI", ossia la previsione per i soggetti Irpef (sia imprenditori individuali che società di persone), in contabilità ordinaria, di utilizzare per la tassazione del reddito d'impresa la stessa aliquota prevista ai fini Ires, che si ricorda a decorrere dal 2017 è pari al 24%. Il meccanismo introdotto non è certamente semplice, posto che dal reddito d'impresa devono essere nettizzati i prelievi effettuati dall'imprenditore o dalla compagine sociale, che invece sono tassati progressivamente. Di fatto si crea un duplice percorso: i prelievi, che si ipotizzano destinati a finalità personali, scontano l'Irpef tradizionale e progressiva; ciò che resta nell'impresa, invece, avrà analoga tassazione a prescindere dalla tipologia di soggetto/contribuente.

Non mancano poi tutta una serie di interventi del legislatore tesi a razionalizzare diversi aspetti tributari, contenuti in larga parte nella manovra di stabilità (legge n. 232/2016), nonché nel DL n. 193/2016, con previsioni che vanno dalla riapertura delle assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate per gli immobili delle società, all'estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale, dalla rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni delle persone fisiche, alla rivalutazione dei beni di impresa, dalla riapertura della voluntary disclosure alle nuove regole di monitoraggio fiscale per gli immobili esteri, dalla sistematizzazione delle pre-azioni in materia di indagini finanziarie alla previsione di sostituzione degli studi di settore e via dicendo.

Rimanendo nell'ambito del Tuir, sono sicuramente da segnalare ancora:

- la previsione, per tutto il 2017, della maggiore detrazione del 50% e del maggior limite di 96 mila euro per le spese destinate al recupero edilizio. Inoltre, il legislatore introduce una nuova detrazione, anche con punte dell'85%, per gli interventi antisismici realizzati sugli immobili fino a tutto il 2021;
- la proroga della detrazione per il risparmio energetico, anche in questo caso per tutto il 2017 con estensione fino al 2021 per gli interventi sulle parti comuni;
- la proroga della detrazione per l'acquisto dei mobili connessi ad interventi di recupero edilizio (interventi però eseguiti a decorrere dal 1° gennaio 2016 in poi);
- l'esenzione da Irpef, per gli anni dal 2017 al 2019, dei redditi dominicali e agrari dei coltivatori diretti e degli IAP;
- il nuovo regime agevolato per attrarre i residenti all'estero facoltosi, con previsione, in caso di trasferimento della residenza in Italia, di una tassazione sostitutiva di 100 mila euro in luogo della tassazione progressiva dei redditi percepiti all'estero;
- l'esclusione, dai compensi in natura, delle spese di viaggio anticipate dal committente nell'interesse del professionista;
- la proroga del superammortamento e l'introduzione del c.d. iperammortamento;
- la revisione del sistema ACE, soprattutto per le società di persone, con estensione agli imprenditori individuali.

Non vi è dubbio, pertanto, che trattasi di interventi ad ampio raggio e che, soprattutto nel caso della nuova "IRI" e del nuovo "regime di cassa", sono destinati a modificare molti comportamenti abituali del passato. Non dimenticando le disposizioni collaterali, come il sistema forfettario, che devono convivere con le nuove disposizioni e devono essere analizzate per effettuare doverosi calcoli di convenienza.

Il tutto condito dalla solita fervida attività dell'amministrazione finanziaria, che cerca con i vari documenti di prassi, richiamati nel presente Tuir annotato in corrispondenza degli articoli interessati, di dare delle prime indicazioni di massima in ordine alle nuove disposizioni, cercando di fornire una minima guida in un sistema sempre più ingarbugliato quale quello fiscale italiano.

Non resta dunque che augurare un buon lavoro per il 2017.

Gli autori

Boris BIVONA, Luca NOBILE, Sergio MAZZEI, Maurizio TOZZI

Indice

Il Testo Unico al 1° gennaio 2017

TITOLO I

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

CAPO I

Disposizioni generali

1. Presupposto dell'imposta
2. Soggetti passivi
3. Base imponibile
4. Coniugi e figli minori
5. Redditi prodotti in forma associata
6. Classificazione dei redditi
7. Periodo di imposta
8. Determinazione del reddito complessivo
9. Determinazione dei redditi e delle perdite
10. Oneri deducibili
11. Determinazione dell'imposta
12. Detrazioni per carichi di famiglia
13. Altre detrazioni
14. [13] Altre detrazioni [ABROGATO]
15. [13-bis] Detrazioni per oneri
16. [13-ter] Detrazioni per canoni di locazione
- 16-bis. Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici
17. [16] Tassazione separata
18. [16-bis] Imposizione sostitutiva dei redditi di capitale di fonte estera
19. [17] Indennità di fine rapporto
20. [17-bis] Prestazioni pensionistiche [ABROGATO]
- 20-bis. Redditi dei soci delle società personali in caso di recesso, esclusione, riduzione del capitale e liquidazione
21. [18] Determinazione dell'imposta per gli altri redditi tassati separatamente
22. [19] Scomputo degli acconti
23. [20] Applicazione dell'imposta ai non residenti
24. [21] Determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti
- 24-bis. Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia

CAPO II

Redditi fondiari

25. [22] Redditi fondiari
26. [23] Imputazione dei redditi fondiari
27. [24] Reddito dominicale dei terreni
28. [25] Determinazione del reddito dominicale
29. [26] Variazioni del reddito dominicale
30. [27] Denuncia e decorrenza delle variazioni

31. [28] Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali
32. [29] Reddito agrario
33. [30] Imputazione del reddito agrario
34. [31] Determinazione del reddito agrario
35. [32] Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali
36. [33] Reddito dei fabbricati
37. [34] Determinazione del reddito dei fabbricati
38. [35] Variazioni del reddito dei fabbricati
39. [36] Decorrenza delle variazioni
40. [37] Fabbricati di nuova costruzione
41. [38] Unità immobiliari non locate
42. [39] Costruzioni rurali
43. [40] Immobili non produttivi di reddito fondiario

CAPO III

Redditi di capitale

44. [41] Redditi di capitale
45. [42] Determinazione del reddito di capitale
46. [43] Versamenti dei soci
47. [44] Utili da partecipazione
48. [45] Redditi imponibili ad altro titolo

CAPO IV

Redditi di lavoro dipendente

49. [46] Redditi di lavoro dipendente
50. [47] Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
51. [48] Determinazione del reddito di lavoro dipendente
52. [48-bis] Determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

CAPO V

Redditi di lavoro autonomo

53. [49] Redditi di lavoro autonomo
54. [50] Determinazione del reddito di lavoro autonomo

CAPO VI

Redditi d'impresa

55. [51] Redditi d'impresa
- 55-bis. Imposta sul reddito d'impresa
56. [52 e 78] Determinazione del reddito d'impresa
- 56-bis. Altre attività agricole
57. [53, comma 2] Ricavi
58. [54, comma 5] Plusvalenze
59. Dividendi
60. [62 comma 2] Spese per prestazioni di lavoro
61. [63, comma 4] Interessi passivi
62. Pro rata patrimoniale [ABROGATO]
63. Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione delle imprese [ABROGATO]
64. [67, comma 10] Norme generali sulle componenti del reddito d'impresa

65. [77] Beni relativi all'impresa

66. [79] Imprese minori

CAPO VII

Redditi diversi

67. [81] Redditi diversi

68. [82] Plusvalenze

69. [83] Premi, vincite ed indennità

70. [84] Redditi di natura fondiaria

71. [85] Altri redditi

TITOLO II

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ

CAPO I

Soggetti passivi e disposizioni generali

72. [86] Presupposto dell'imposta

73. [87] Soggetti passivi

74. [88] Stato ed enti pubblici

75. [89] Base imponibile

76. [90] Periodo di imposta

77. [91] Aliquota dell'imposta

78. [91-bis] Detrazione d'imposta per oneri

79. [93] Scomputo degli acconti

80. [94] Riporto o rimborso delle eccedenze

CAPO II

Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti

SEZIONE I

Determinazione della base imponibile

81. [95] Reddito complessivo

82. [100] Cessioni obbligatorie di partecipazioni sociali

83. Determinazione del reddito complessivo

84. [102] Riporto delle perdite

85. [53] Ricavi

86. [54, commi da 1 a 4 e 6] Plusvalenze patrimoniali

87. Plusvalenze esenti

88. [55] Sopravvenienze attive

89. [56] Dividendi ed interessi

90. [57] Proventi immobiliari

91. [58, 97 e 99] Proventi e oneri non computabili nella determinazione del reddito

92. [59] Variazioni delle rimanenze

92-bis. Valutazione delle rimanenze di alcune categorie di imprese

93. [60] Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

94. [61] Valutazione dei titoli

95. [62, commi 1, 1-bis, 1-ter, 1-quater, 3 e 4] Spese per prestazioni di lavoro

96. [63, commi 1-3] Interessi passivi

97. Pro rata patrimoniale [ABROGATO]

98. Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione [ABROGATO]

99. [64] Oneri fiscali e contributivi

100. [65] Oneri di utilità sociale

101. [66] Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite

102. [67, commi da 1 a 3, da 5 a 9 e 10-bis] Ammortamento dei beni materiali

102-bis. Ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate

103. [68] Ammortamento dei beni immateriali

104. [69] Ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili

105. [70] Accantonamenti di quiescenza e previdenza

106. [71] Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti

107. [73] Altri accantonamenti

108. [74] Spese relative a più esercizi

109. [75 e 98] Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

110. [76] Norme generali sulle valutazioni

111. [103] Imprese di assicurazioni

112. [103-bis] Operazioni fuori bilancio

113. Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari

114. [104] Banca d'Italia e Ufficio italiano dei cambi

115. Opzione per la trasparenza fiscale

116. Opzioni per le società a ristretta base proprietaria

SEZIONE II

Consolidato nazionale

117. Soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate residenti

118. Effetti dell'esercizio dell'opzione

119. Condizioni per l'efficacia dell'opzione

120. Definizione del requisito di controllo

121. Obblighi delle società controllate

122. Obblighi della società o ente controllante

123. Regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo [ABROGATO]

124. Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio

125. Revoca dell'opzione

126. Limiti all'efficacia ed all'esercizio dell'opzione

127. Responsabilità

128. Norma transitoria

129. Disposizioni applicative

SEZIONE III

Consolidato mondiale

130. Soggetti ammessi alla determinazione della unica base imponibile per il gruppo di imprese non residenti

131. Effetti dell'esercizio dell'opzione

132. Condizioni per l'efficacia dell'opzione

133. Definizione del requisito di controllo

134. Obblighi della società od ente controllante e rettifiche di consolidamento

135. Determinazione delle plusvalenze per i trasferimenti infragruppo [ABROGATO]

136. Determinazione dell'imposta dovuta

137. Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del periodo di validità dell'opzione

138. Interruzione della tassazione di gruppo limitatamente ad una o più controllate non residenti

139. Revoca dell'opzione

139-bis. Recupero delle perdite compensate

140. Coordinamento con l'articolo 167

141. Norma transitoria

142. Disposizioni applicative

CAPO III

Enti non commerciali residenti

143. [108] Reddito complessivo

144. [109] Determinazione dei redditi

145. [109-bis] Regime forfetario degli enti non commerciali

146. [110] Oneri deducibili

147. [110-bis] Detrazione d'imposta per oneri

148. [111] Enti di tipo associativo

149. [111-bis] Perdita della qualifica di ente non commerciale

150. [111-ter] Organizzazioni non lucrative di utilità sociale

CAPO IV

Società ed enti commerciali non residenti

151. [112] Reddito complessivo

152. [113] Determinazione del reddito complessivo

CAPO V

Enti non commerciali non residenti

153. [112] Reddito complessivo

154. [114] Determinazione del reddito complessivo [ABROGATO]

CAPO VI

Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime

155. Ambito soggettivo ed oggettivo

156. Determinazione del reddito imponibile

157. Limiti all'esercizio dell'opzione ed alla sua efficacia

158. Plusvalenze e minusvalenze

159. Obblighi contabili

160. Ulteriori effetti dell'esercizio dell'opzione

161. Disposizioni applicative

TITOLO III

DISPOSIZIONI COMUNI

CAPO I

Disposizioni generali

162. Stabile organizzazione

163. [127] Divieto della doppia imposizione

164. [121-bis] Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni

CAPO II

Disposizioni relative ai redditi prodotti all'estero ed ai rapporti internazionali

165. [15] Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

166. [20-bis] Trasferimento all'estero della residenza

166-bis. Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato

167. [127-bis] Disposizioni in materia di imprese estere controllate

168. Disposizioni in materia di imprese estere collegate [ABROGATO]

168-bis. Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni [ABROGATO]

168-ter. Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti

169. [128] Accordi internazionali

CAPO III

Operazioni straordinarie

170. [122] Trasformazione della società

171. Trasformazione eterogenea

172. [123] Fusione di società

173. [123-bis] Scissione di società

174. [126] Applicazione analogica

175. Conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento

176. Regimi fiscali del soggetto conferente e del soggetto conferitario

177. Scambi di partecipazioni

CAPO IV

Operazioni straordinarie fra soggetti residenti in Stati membri diversi dell'Unione europea

178. Fusioni, scissioni conferimenti di attivo scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi

179. Regime di neutralità fiscale

180. Riserve in sospensione d'imposta

181. Perdite fiscali

CAPO V

Liquidazione volontaria e procedure concorsuali

Liquidazione volontaria e procedure concorsuali

182. [124] Liquidazione ordinaria

183. [125] Fallimento e liquidazione coatta

184. [126] Applicazione analogica

TITOLO IV

DISPOSIZIONI VARIE, TRANSITORIE E FINALI

185. [129] Terreni e fabbricati soggetti a regimi vincolistici

186. [130] Società civili

187. [131] Eredità giacente

188. [132] Campione d'Italia [ABROGATO]

188-bis Campione d'Italia

189. [133] Riferimenti legislativi ad imposte abolite

190. [134] Redditi dei fabbricati

191. [135] Disposizioni in materia di agevolazioni tributarie

NB. L'articolo 1, DLgs 12/12/2003, n. 344, di riforma dell'IRES nel riordinare la materia, ha rinumerato parte degli articoli del TUIR.

Disposizioni generali

Articolo

1

Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6.

Note di collegamento

Normativa

- L 27/7/2000, n. 212, Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente: Art. 1 Principi generali; Art. 2 Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie; Art. 3 Efficacia temporale delle norme tributarie; Art. 4 Utilizzo del DL in materia tributaria; Art. 5 Informazione del contribuente; Art. 6 Conoscenza degli atti e semplificazione; Art. 7 Chiarezza e motivazione degli atti; Art. 8 Tutela dell'integrità patrimoniale; Art. 9 Rimessione in termini; Art. 10 Tutela dell'affidamento e della buona fede; Art. 11 Interpello del contribuente; Art. 12 Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali; Art. 13 Garante del contribuente; Art. 14 Contribuenti non residenti; Art. 15 Codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie; Art. 16 Coordinamento normativo; Art. 17 Concessionari della riscossione; Art. 18 Disposizioni di attuazione; Art. 19 Attuazione del diritto di interpello del contribuente; Art. 20 Copertura finanziaria; Art. 21 Entrata in vigore.
- Art. 1140 codice civile. Possesso.
- Art. 37, c. 3 e 4, DPR 29/9/1973, n. 600. Interposizione di persona. Rimborso delle imposte pagate dalla persona interposta.

Giurisprudenza

- Proventi derivanti da attività illecita. Imponibilità. Cass. civ. Sent. n. 4381 del 8/2/1995; Cass. civ. Sent. n. 3259 del 5/5/1995; Cass. civ. Sent. n. 12782 del 14/6/1995.
- Redditi percepiti per interposta persona. Intassabilità in capo all'effettivo destinatario del reddito onde evitare una doppia tassazione. Cass. civ. Sent. n. 2739 del 20/5/1993.
- Interposizione fittizia. Dividend Washing. Cass. civ. Sent. n. 20398 del 21/10/2005.
- Imposte sui redditi - Spese iscritte a bilancio e non deducibili - Plusvalenze - Tassabilità. Cass. civ. Sent. n. 373 del 11/1/2006.
- Redditi da locazione - Perimento della cosa locata - Intassabilità dei canoni percepiti anticipatamente. Cass. civ. Sent. n. 1980 del 30/1/2006.

Prassi

- Determinazione del reddito. Deducibilità di costi e spese riconducibili a fatti, atti o attività illecite. Istruzioni. Art. 2, c. 8, L 27/12/2002, n. 289. Art. 14, c. 4-bis, L 24/12/1993, n. 537. Art. 6 del Tuir. Circ. n. 42/E del 26/9/2005.
- Costi da reato. Nuovi criteri di deducibilità. Chiarimenti. Circ. n. 32/E del 3/8/2012.

Articolo

2

Soggetti passivi

1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.
 2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.
 - 2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale (1).
- (1) *Comma sostituito dall'art. 1, c. 83, lett. a) e c. 89, L 24/12/2007, n. 244. Gli Stati e i territori con un regime fiscale privilegiato sono individuati con DM 4/5/1999. Vedi anche l'art. 1, c. 63, L 27/12/2006, n. 296.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 43 codice civile. Domicilio e residenza.

- Art. 4, Modello OCSE del 18/7/2008.
- AIRE L 27/10/1988 n. 470 e regolamento di attuazione DPR 6/9/1989, n. 383.
- Art. 13-bis, DL 1/7/2009, n. 78, conv. con mod., L 3/8/2009, n. 102. Emersione dei capitali detenuti all'estero. Scudo fiscale.
- DM 27/7/2010 del MEF. Modifica dei decreti adottati ai sensi degli artt. 6 e 11, DLgs n. 239/1996 e degli artt. 2, 110 e 167 del Tuir.
- Art. 9, L 6/8/2013, n. 97, modifiche alla disciplina del monitoraggio fiscale.
- Provvedimento direttore dell'Agenzia delle entrate del 18/12/2013. Disposizioni attuative in materia di monitoraggio fiscale.
- L 15/12/2014, n. 186, voluntary disclosure.
- DM MEF 26/05/2016. Disposizioni di attuazione del regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'art. 16 del DLgs 14/9/2015, n. 147.
- Art. 7, DL 22/10/2016, n. 193, Riapertura voluntary disclosure.

Giurisprudenza

- Trasferimento all'estero del domicilio fiscale. Ha effetto dal 60° giorno successivo alla cancellazione anagrafica da parte del comune italiano di ultima residenza. Comm. Trib. Centr., dec. n. 2428 del 10/2/1995.
- Soggetti non residenti. Presupposti. Cass. civ. Sent. n. 13803 del 7/11/2001.
- Residenza fiscale - Presunzione di residenza in Italia. Cass. civ. Sent. n. 21437 del 10/10/2014.
- Cancellazione dall'anagrafe dei residenti. Residenza all'estero. Paradiso fiscale. Residenza in Italia. Presunzione. Centro di interessi economici ed affettivi. Dimostrazione. Necessità. Cass. civ. Sent. n. 6501 del 31/3/2015.

Prassi

- I "183 giorni" che formano la "maggior parte del periodo di imposta". Criteri di tassazione per il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero. Circ. n. 201/MF del 17/8/1996.
- Concetto di residenza nel territorio dello Stato Italiano. Circ. n. 304/MF del 2/12/1997.
- Residenza all'estero-sussistenza requisiti. Ris. n. 351/E del 7/8/2008.
- Trasferimento di residenza in corso d'anno. Ris. n. 471/E del 3/12/2008.
- Regularizzazioni delle violazioni relative al monitoraggio fiscale. Circ. n. 11/E del 12/3/2010.
- Monitoraggio fiscale e adempimenti dei contribuenti. Circ. n. 45/E del 13/9/2010.
- Esonero dalla compilazione del quadro RW. Ris. n. 128/E del 10/12/2010.
- Quadro RW, chiarimenti. Circ. n. 28/E del 21/6/2011.
- Patrimoniali all'estero. Circ. n. 28/E del 2/7/2012.
- Monitoraggio fiscale. Chiarimenti. Circ. n. 38/E del 23/12/2013.
- Compilazione quadro RW. Chiarimenti. Circ. n. 10/E del 14/5/2014.
- Indicazione stock options nel quadro RW. Ris. 73/E del 25/7/2014.
- Voluntary disclosure. chiarimenti. Circ. 10/E del 13/3/2015.
- Voluntary disclosure. Altri chiarimenti. Circ. 27/E del 16/7/2015.
- Voluntary disclosure. chiarimenti. Circ. 30/E del 11/8/2015.
- Voluntary disclosure. Altri chiarimenti. Circ. 31/E del 28/8/2015.

Articolo

3

Base imponible

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato (1).
2. In deroga al comma 1 l'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'articolo 17, salvo quanto stabilito nei commi 2 e 3 dello stesso articolo.
3. Sono in ogni caso esclusi dalla base imponible:
 - a) i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva;
 - b) gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;
 - [c) **(abrogata)** (2);]
 - d) gli assegni familiari e l'assegno per il nucleo familiare, nonché, con gli stessi limiti e alle medesime condizioni, gli emolumenti per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge;
 - d-bis) la maggiorazione sociale dei trattamenti pensionistici prevista dall'articolo 1 della legge 29/12/1988, n. 544;
 - d-ter) le somme corrisposte a titolo di borsa di studio dal Governo italiano a

cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali (3).

- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 6, lett. a), L 27/12/2006, n. 296.*
 (2) *Lettera abrogata dall'art. 5, c. 1, lett. a), n. 1), DLgs 2/9/1997, n. 314.*
 (3) *Lettera inserita dall'art. 1, c. 336, L 27/12/2006, n. 296.*

Note di collegamento

Normativa

- DPR 4/2/1988, n. 42. art. 3, c. 1. Assegni a coniuge e figli. "Ai fini degli artt. 3, c. 3, lett. b e 10, c. 1, lett. h), del Tuir, gli assegni corrisposti al coniuge anche per il mantenimento dei figli si considerano destinati al mantenimento di questi ultimi per metà del loro ammontare se dal provvedimento dell'autorità giudiziaria non risulta una diversa ripartizione".
- DM 24/12/2012, disposizioni attuative in materia di redditometro.

Giurisprudenza

- Redditi di lavoro dipendente all'estero. Indennità di fine rapporto corrisposta al dipendente per il servizio continuativo svolto all'estero assoggettata ad IRPEF. Cass. civ. Sent. n. 16233 del 19/8/2004.

Prassi

- Trattamento reddituale degli onorari corrisposti ai componenti degli uffici elettorali centrali. Ris. n. 150/E del 11/4/2008.
- Trattamento fiscale delle borse di studio erogate a cittadini stranieri. Ris. n. 356/E del 8/8/2008.
- Trattamento fiscale delle borse di studio erasmus-mundus. Ris. n. 109/E del 23/4/2009.
- Ritenute. Pignoramento presso terzi. Circ. n. 8/E del 2/3/2011.
- Risposte varie. Assegno di mantenimento. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Indennità di fine rapporto. Circ.n. 3/E del 28/2/2012.
- Contributo di solidarietà. Circ. n. 4/E del 28/2/2012.
- Nuovo redditometro, primi chiarimenti. Circ. n. 1/E del 15/2/2013.
- Tassazione redditi dei beni sequestrati. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.
- Redditi percepiti all'estero. Tassazione. Ris. n. 48/E del 8/7/2013.
- Nuovo redditometro.ulteriori chiarimenti. Circ. n. 24/E del 31/7/2013.
- Redditometro e prima applicazione. Circ. n. 6/E dell'11/3/2014.
- Redditometro. Chiarimenti. Circ. n. 10/E del 14/5/2014.
- Redditi esteri. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.

Articolo

4

**Coniugi
e figli minori**

1. Ai fini della determinazione del reddito complessivo o della tassazione separata:
- a) i redditi dei beni che formano oggetto della comunione legale di cui agli articoli 177 e seguenti del codice civile sono imputati a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare netto o per la diversa quota stabilita ai sensi dell'articolo 210 dello stesso codice. I proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare;
 - b) i redditi dei beni che formano oggetto del fondo patrimoniale di cui agli articoli 167 e seguenti del codice civile sono imputati per metà del loro ammontare netto a ciascuno dei coniugi. Nelle ipotesi previste nell'articolo 171 del detto codice i redditi dei beni che rimangono destinati al fondo sono imputati per l'intero ammontare al coniuge superstite o al coniuge cui sia stata esclusivamente attribuita l'amministrazione del fondo;
 - c) i redditi dei beni dei figli minori soggetti all'usufrutto legale dei genitori sono imputati per metà del loro ammontare netto a ciascun genitore. Se vi è un solo genitore o se l'usufrutto legale spetta a un solo genitore i redditi gli sono imputati per l'intero ammontare.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 177 codice civile. Oggetto della comunione.
- Art. 210 codice civile. Modifiche convenzionali alla comunione legale dei beni.
- Art. 167 codice civile. Costituzione del fondo patrimoniale.
- Art. 171 codice civile. Cessazione del fondo.
- Art. 324 codice civile. Usufrutto legale.

Giurisprudenza

- Reddito derivante dal possesso di partecipazioni societarie acquisite in regime di comunione da uno dei coniugi. Compete a entrambi i coniugi per metà del

- suo ammontare. Cass. civ. Sent. n. 2736 del 24/2/2001.
- Famiglie monoreddito. Non inclusione nel regime di comunione legale. Cass. civ. Sent. n. 1034 del 19/1/2005.
- Reddito derivante da attività individuale. Imputazione al coniuge percipiente. Cass. civ. Sent. n. 3866 del 24/2/2005.
- Accertamento sintetico - Art. 38, DPR 29/9/1973, n. 600. Presunzione di maggior reddito - Incrementi patrimoniali - Onere della prova contraria - Assolvimento - Modalità. Cass. civ. Sent. 18911 del 24/9/2015.

Prassi

- Criteri di tassazione della comunione legale dei beni. Ris. n. 871/MF del 18/7/1977.
- Regime fiscale delle plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni acquistate in regime di comunione legale dei beni. Ris. n. 131/E del 30/4/2002.

Articolo

5

Redditi prodotti in forma associata

1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.
2. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo di imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.
3. Ai fini delle imposte sui redditi:
 - a) le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza;
 - b) le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali;
 - c) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione;
 - d) si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.
4. I redditi delle imprese familiari di cui all'articolo 230-bis del codice civile, limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La presente disposizione si applica a condizione:
 - a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo di imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;
 - b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo di imposta;
 - c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.
5. Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i pa-

renti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 230-bis codice civile. Impresa familiare.
- Art. 1, c. 70-76, L 24/12/2007, n. 244. Aggregazioni tra professionisti.
- Artt. 278-286 codice navigazione. Società di armamento.
- Art. 2251 e seguenti codice civile. Società semplice. Vedi Società di fatto.
- Art. 2291 e seguenti codice civile. Società in nome collettivo. Vedi S.N.C. irregolare e Società di fatto.
- Art. 2313 e seguenti codice civile. Società in accomandita semplice.
- Art. 2247 e seguenti codice civile. Società. Vedi Società di comodo e art. 2248 codice civile.
- Art. 14 e seguenti codice civile. Associazione riconosciuta.
- Art. 36, 37 e 38 codice civile. Associazione non riconosciuta.
- Art. 2, c. 36-quinquies-36-decies, DL 13/8/2011, n. 138, Società di comodo. Attrazione delle società in perdita per 3 periodi d'imposta.
- Art. 10, DL 6/12/2011, n. 201. Regime premiale per la trasparenza.
- Provvedimento direttore dell'Agenzia delle entrate del 2/8/2013. Disposizioni attuative per la comunicazione dei beni e finanziamenti dei soci.

Giurisprudenza

- Imputazione del reddito ai soli soci che risultano tali a fine esercizio. Cass. civ. Sent. n. 8423 del 15/10/1994.
- Imputazione del maggior reddito accertato in capo anche ai soci che non hanno partecipato alla gestione e non hanno percepito utili. Legittimità. Cass. civ. Sent. n. 903 del 2/10/1998.
- Cessione infrannuale della quota. Società di persone. Redditi della società. Imputazione esclusivamente al contribuente che sia socio al momento della approvazione del rendiconto. Cass. civ. Sent. n. 19238 del 16/12/2003.
- Accertamento con adesione del contribuente (SAS). Accertamento parziale nei confronti delle persone fisiche che non hanno definito i redditi prodotti in forma associata. Onere in capo al socio contribuente di dimostrare il minore reddito percepito. Asserita lesione del diritto di difesa. Questione priva di motivazione sulla rilevanza e contraddittoria sulla non manifesta infondatezza. Manifesta inammissibilità. Corte Cost., ord. n. 360 del 31/10/2007.
- Redditi prodotti in forma associata. Società di fatto. Criteri di identificazione. Cass. civ. Sent. n. 29437 del 17/12/2008.
- Impresa familiare. Il maggior reddito accertato è attribuibile unicamente al titolare. Comm. Trib. Centr., dec. n. 3017 del 2/7/1993.

Prassi

- Indennità di maternità erogata dall'Inps direttamente alla socia di una s.d.f. Costituisce provento sostitutivo del reddito d'impresa prodotto in forma associata. Nota n. 984/MF del 17/7/1997.
- Condizione dell'impresa sotto la forma di impresa familiare. Decorrenza dell'atto mediante il quale viene enunciata la condizione dell'impresa sotto la forma di impresa familiare. Circ. n. 98/MF del 17/5/2000.
- Criterio di imputazione e di deducibilità delle perdite. perdite delle società in accomandita semplice. Ris. n. 152/E del 4/10/2001.
- Redditi di lavoro autonomo. Rientrano quelli prodotti dalle "società tra professionisti". Ris. n. 118/E del 28/5/2003.
- Intestazione fiduciaria di quote di società di persone. Disciplina fiscale. Ris. n. 136/E del 7/12/2006.
- Trattamento fiscale applicabile, ai fini IRPEF e IVA, all'indennità di recesso corrisposta da un'associazione professionale al socio receduto. Art. 17, c. 1, lett. l), del Tuir, art. 5, DPR 633/1972. Ris. n. 142/E del 10/4/2008.
- SNC, eredi del socio. Ris. n. 157/E del 17/4/2008.
- Trattamento fiscale applicabile nel caso di un'impresa familiare e recesso del coniuge. Ris. n. 176/E del 28/4/2008.
- Situazione dei collaboratori di un'azienda familiare. Ris. n. 233/E del 10/5/2008.
- Società di fatto. determinazione del valore della partecipazione. Dichiarazione delle somme ottenute in caso di recesso del socio. Circ. n. 47/E del 18/6/2008.
- Art. 5-bis, DLgs n. 218/1997 introdotto dall'art. 83, c. 18, DL 25/6/2008 n. 112. Adesione al processo verbale di constatazione da parte dei soci. Circ. n. 55/E del 17/9/2008.
- Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio. Adesione da parte dei soci. Circ. n. 4/E del 16/2/2009.
- Utilizzo delle ritenute subite dalle società. Circ. n. 56/E del 23/12/2009.

- Monitoraggio fiscale e adempimenti dei contribuenti. Circ. n. 45/E del 13/9/2010.
- Recupero del patrimonio edilizio e restituzione di ritenute da parte dei Consorzi. Ris. n. 2/E del 4/1/2011.
- Contribuenti minimi. Causa di esclusione. Ris. n. 27/E del 7/3/2011.
- Adempimenti dichiarativi. Non coincidenza del periodo di imposta con l'anno solare. Ris. n. 92/E del 20/9/2011.
- Ritenute. Società in trasparenza. Ris. n. 99/E del 3/10/2011.
- Chiusura liti fiscali minori. Circ. n. 48/E del 24/10/2011.
- Regime dei minimi. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Beni in godimento ai soci. Circ. n. 24/E del 15/6/2012.
- Beni in godimento. Circ. n. 36/E del 24/9/2012.

Articolo

6

Classificazione
dei redditi

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie:
 - a) redditi fondiari;
 - b) redditi di capitale;
 - c) redditi di lavoro dipendente;
 - d) redditi di lavoro autonomo;
 - e) redditi d'impresa;
 - f) redditi diversi.
2. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessioni dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati.
3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 14, c. 4, e 4-bis, L n. 537/1993, integrato dall'art. 2, c. 8, L n. 289/2002. Proventi illeciti. Tassabilità.
- Art. 36 c. 34-bis, DL n. 223/2006, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248. Inquadramento proventi illeciti, in via residuale, tra i redditi diversi.
- Art. 8, DL n. 16 del 2/3/2012, misure di contrasto all'evasione.

Gurisprudenza

- Indennità per licenziamento ingiustificato. Natura risarcitoria dell'indennità in questione. esenzione. Cass. civ. Sent. n. 1580 del 28/1/2004.
- Proventi derivanti da attività illecita. Tassazione ex art. 14, c. 4, L 24/12/1993, n. 537. Sottoposizione del provento a sequestro o confisca penale. Operatività come causa di esclusione dell'imponibilità. Condizioni. Cass. civ. Sent. n. 19078 del 29/9/2005.
- Redditi da locazione. Perimento della cosa locata. Intassabilità dei canoni percepiti anticipatamente. Cass. civ. Sent. n. 1980 del 30/1/2006.
- Redditi di lavoro subordinato. Risarcimento del danno. Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 8366 del 10/4/2006.
- Somme percepite a titolo risarcitorio. Condizioni. Cass. civ. Sent. n. 28887 del 9/12/2008.

Prassi

- Indennità a soggetti danneggiati da complicanze di tipo irreversibile. Carattere risarcitorio. Non imponibilità. Ris. n. III-5-393/MF del 15/4/1994.
- Integrazioni salariali, indennità di mobilità e simili. redditi sostitutivi del reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Trattamento assistenziale INAIL ai titolari di reddito agrario. Reddito sostitutivo di quello agrario determinato catastalmente. Detraibilità dall'IRPEF delle eventuali ritenute subite. Ris. n. 50/E del 18/4/2001.
- Trattamento da applicare ai contributi IMAIE. Ris. n. 166/E del 21/4/2008.
- Tassazione proventi sostitutivi di redditi e spese processuali. Ris. n. 106/E del 13/10/2010.
- Vaucher di conciliazione. IRPEF. Ris. n. 119/E del 22/11/2010.
- Ritenute. Pignoramento presso terzi. Circ. n. 8/E del 2/3/2011.

- Contributi di enti per calamità naturali. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Adempimenti dichiarativi. Non coincidenza del periodo di imposta con l'anno solare. Ris. n. 92/E del 20/9/2011.
- Attività di mediazione. Trattamento tributario. Ris. n. 113/E del 29/11/2011.
- Costi da reato. Nuovi criteri di deducibilità. Chiarimenti. Circ. n. 32/E del 3/8/2012.
- Tassazione redditi dei beni sequestrati. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.
- Redditi percepiti all'estero. Tassazione. Ris. n. 48/E del 8/7/2013.

Articolo

7

Periodo d'imposta

1. L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto stabilito nel comma 3 dell'articolo 8 e nel secondo periodo del comma 4 dell'articolo 11.
2. L'imputazione dei redditi al periodo di imposta è regolata dalle norme relative alla categoria nella quale rientrano.
3. In caso di morte dell'avente diritto i redditi che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo di imposta in cui sono percepiti, determinati a norma delle disposizioni stesse, sono tassati separatamente a norma degli articoli 19 e 21, salvo il disposto del comma 3 dell'articolo 17, anche se non rientrano tra i redditi indicati nello stesso articolo 16, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti.

Note di collegamento

Prassi

- Eredi del contribuente deceduto. Indennità sostitutiva di preavviso corrisposta a loro. Trattamento fiscale. Nota n. III/5-306/MF del 18/3/1997.
- Art. 2 L n. 289/2002. Somme corrisposte agli eredi. Ris. n. 158/E del 25/7/2003.
- Adempimenti dichiarativi. Non coincidenza del periodo di imposta con l'anno solare. Ris. n. 92/E del 20/9/2011.
- Errati versamenti. modalità di correzione. Circ. n. 27/E del 2/8/2013.

Articolo

8

Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60.
2. Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'articolo 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'articolo 5. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.
3. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. Si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 24, DL n 78 del 31/5/2010.
- Art. 2, DL 13/8/2011, n. 138, Contributo di solidarietà.
- Art. 2, c. 36-quinquies-36-decies, DL 13/8/2011, n. 138, Società di comodo. Attrazione delle società in perdita per 3 periodi d'imposta.
- DM 21/11/2011 del MEF. Contributo di solidarietà.
- Art. 1, c. 590, L 27/12/2013, n. 147. Proroga contributo di solidarietà.

Prassi

- Società in accomandita semplice. Deducibilità delle perdite eccedenti il capitale sociale da parte degli accomandatari. Analisi dell'art. 8, c. 2, del Tuir. Ris. n. 152/E del 4/10/2001.
- Trasformazione da società di capitali in società di persone. Titolarità del diritto di riportare le perdite fiscalmente riconosciute. Non può essere trasferito ai soci ai sensi dell'art. 8 del Tuir. Ris. n. 60/E del 16/5/2005.
- Trattamento delle perdite negli anni 2006 e 2007. Chiarimenti. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Regime fiscale dei contribuenti minimi. C. n. 73/E del 21/12/2007 e n. 7/E del 28/1/2008.
- Perdite originate dall'applicazione della detassazione per investimenti ex Tremonti ter. Circ. n. 44/E del 27/10/2009.
- Chiarimenti vari. Imprese in perdita sistemica. Circ. n. 4/E del 15/2/2011.
- Deducibilità contributi previdenziali sospesi per calamità naturale. Ris. n. 17/E del 18/2/2011.
- Trattamento delle perdite d'impresa. Circ. n. 53/E del 6/12/2011.
- Indennità di fine rapporto. Circ. n. 3/E del 28/2/2012.
- Contributo di solidarietà. Circ. n. 4/E del 28/2/2012.
- Tassazione redditi dei beni sequestrati. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.
- Rientro lavoratori e contributo di solidarietà. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
- Redditi percepiti all'estero. Tassazione. Ris. n. 48/E del 8/7/2013.

Articolo

9

**Determinazione
dei redditi
e delle perdite**

1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo sono determinati distintamente per ciascuna categoria, secondo le disposizioni dei successivi capi, in base al risultato complessivo netto di tutti i cespiti che rientrano nella stessa categoria.
2. Per la determinazione dei redditi e delle perdite i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti o sostenuti o del giorno antecedente più prossimo e, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui sono stati percepiti o sostenuti; quelli in natura sono valutati in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituiti. In caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti. Se le azioni o i titoli ricevuti sono negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e il conferimento o l'apporto è proporzionale, il corrispettivo non può essere inferiore al valore normale determinato a norma del successivo comma 4, lettera a).
3. Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.
4. Il valore normale è determinato:
 - a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;
 - b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;
 - c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.
5. Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costi-

tuzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società

Note di collegamento

Normativa

- Art. 4 del DM 21/2/2013. Valore delle transazioni finanziarie.
- Provvedimento direttore dell'Agenzia delle entrate del 2/8/2013. Disposizioni attuative per la comunicazione dei beni e finanziamenti dei soci.

Gurisprudenza

- Redditi in valuta estera. Cambio. Cass. civ. Sent. n. 8099 del 22/5/2003.

Prassi

- Assegnazione di beni in natura. Premio. Lavoro dipendente. Ris. n. 202/E del 29/10/2003.
- Conferimento di opere e servizi. Disciplina fiscale. Ris. n. 35/E del 16/3/2005.
- Valore normale nei trasferimenti immobiliari. Ris. n. 248/E del 17/6/2008.
- Componenti di reddito in valuta estera. Ris. n. 83/E del 30/3/2009.
- Accertamenti sulle vendite immobiliari. Valore normale. Circ. n. 18/E del 14/4/2010.
- Scambio di partecipazioni. Circ. n. 33/E del 17/6/2010.
- Chiarimenti vari. Imprese in perdita sistemica. Circ. n. 4/E del 15/2/2011.
- Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni. Circ. n. 47/E del 24/10/2011.
- Beni in godimento ai soci. Circ. n. 24/E del 15/6/2012.
- Beni in godimento. Circ. n. 36/E del 24/9/2012.
- Tassazione redditi dei beni sequestrati. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.
- Redditi percepiti all'estero. Tassazione. Ris. n. 48/E del 8/7/2013.
- Chiarimenti in tema di Patent Box - Circ. n. 11/E del 7/4/2016 .

Articolo

10

Oneri deducibili

1. Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente:
 - a) i canoni, livelli, censi e altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione; sono in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati;
 - b) le spese mediche e quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, sostenute dai soggetti indicati nell'articolo 3 della legge 5/2/1992, n. 104. Ai fini della deduzione la spesa sanitaria relativa all'acquisto di medicinali deve essere certificata da fattura o da scontrino fiscale contenente la specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e l'indicazione del codice fiscale del destinatario. Si considerano rimaste a carico del contribuente anche le spese rimborsate per effetto di contributi o di premi di assicurazione da lui versati e per i quali non spetta la detrazione d'imposta o che non sono deducibili dal suo reddito complessivo né dai redditi che concorrono a formarlo; si considerano, altresì, rimaste a carico del contribuente le spese rimborsate per effetto di contributi o premi che, pur essendo versati da altri, concorrono a formare il suo reddito (1);
 - c) gli assegni periodici corrisposti al coniuge, a esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;
 - d) gli assegni periodici corrisposti in forza di testamento o di donazione modale e, nelle misure in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, gli assegni alimentari corrisposti a persone indicate nell'articolo 433 del codice civile;

d-bis) le somme restituite al soggetto erogatore, se assoggettate a tassazione in anni precedenti. L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo di imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta

- successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (2);
- e) i contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi. Sono altresì deducibili i contributi versati al fondo di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 16/9/1996, n. 565. I contributi di cui all'articolo 30, comma 2, della legge 8/3/1989, n. 101, sono deducibili alle condizioni e nei limiti ivi stabiliti;
- e-bis) i contributi versati alle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 5/12/2005, n. 252, alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 8 del medesimo decreto. Alle medesime condizioni ed entro gli stessi limiti sono deducibili i contributi versati alle forme pensionistiche complementari istituite negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis (3);
- e-ter) i contributi versati, fino ad un massimo di € 3.615,20, ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale istituiti o adeguati ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 30/12/1992, n. 502, e successive modificazioni, che erogano prestazioni negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministro della salute da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera a). Per i contributi versati nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12, che si trovino nelle condizioni ivi previste, la deduzione spetta per l'ammontare non dedotto dalle persone stesse, fermo restando l'importo complessivamente stabilito (4);
- f) le somme corrisposte ai dipendenti, chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali, in ottemperanza alle disposizioni dell'articolo 119 del decreto del Presidente della Repubblica 30/3/1957, n. 361, e dell'articolo 1 della legge 30/4/1981, n. 178;
- g) i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative idonee ai sensi dell'articolo 28 della legge 26/2/1987, n. 49, per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato;
- h) le indennità per perdita dell'avviamento corrisposte per disposizioni di legge al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti a usi diversi da quello di abitazione;
- i) le erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di € 1.032,91, a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana;
- l) le erogazioni liberali in denaro di cui all'articolo 29, comma 2, della legge 22/11/1988, n. 516, all'articolo 21, comma 1, della legge 22/11/1988, n. 517 e all'articolo 3, comma 2, della legge 5/10/1993, n. 409, nei limiti e alle condizioni ivi previsti;
- l-bis) il 50% delle spese sostenute dai genitori adottivi per l'espletamento della procedura di adozione disciplinata dalle disposizioni contenute nel capo I del titolo III della legge 4/5/1983, n. 184.
- l-ter) le erogazioni liberali in denaro per il pagamento degli oneri difensivi dei soggetti ammessi al patrocinio a spese dello Stato, anche quando siano eseguite da persone fisiche.
- l-quater) le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23/12/2000, n. 388, del Fondo per il merito degli

studenti universitari e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali (5).

2. Le spese di cui alla lettera b) del comma 1 sono deducibili anche se sono state sostenute per le persone indicate nell'articolo 433 del codice civile. Tale disposizione si applica altresì per gli oneri di cui alla lettera e) del comma 1 relativamente alle persone indicate nel medesimo articolo 433 del codice civile se fiscalmente a carico. Sono altresì deducibili, fino all'importo di € 1.549,37, i medesimi oneri versati per gli addetti ai servizi domestici e all'assistenza personale o familiare.
3. Gli oneri di cui alle lettere f), g) e h) del comma 1 sostenuti dalle società semplici di cui all'articolo 5 si deducono dal reddito complessivo dei singoli soci nella stessa proporzione prevista nel medesimo articolo 5 ai fini della imputazione del reddito. Nella stessa proporzione è deducibile, per quote costanti nel periodo di imposta in cui avviene il pagamento e nei 4 successivi, l'imposta di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 643, corrisposta dalle società stesse.
- 3-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze, si deduce un importo fino all'ammontare della rendita catastale dell'unità immobiliare stessa e delle relative pertinenze, rapportato al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione e in proporzione alla quota di possesso di detta unità immobiliare. Sono pertinenze le cose immobili di cui all'articolo 817 del codice civile, classificate o classificabili in categorie diverse da quelle a uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole a servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale dalle persone fisiche. Per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata.

(1) Lettera modificata dall'art. 1, c. 28, lett. a) e c. 29, L 27/12/2006, n. 296.

(2) Lettera modificata dall'art. 1, c. 174, L 27/12/2013, n. 147.

(3) Lettera modificata dall'art. 21, c. 2, DLgs 5/12/2005, n. 252, come modificato dall'art. 1, c. 314, L 27/12/2006, n. 296. Vedi anche l'art. 1, c. 83, lett. b) e 88, L 24/12/2007, n. 244.

(4) Lettera modificata dall'art. 1, c. 197, lett. a), L 24/12/2007, n. 244.

(5) Lettera modificata dall'art. 4, c. 10, L 30/12/2010, n. 240.

Note di collegamento

Normativa

- L 5/2/1992, n. 104. Legge-quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate, art. 3. Soggetti aventi diritto.
- DLgs 5/12/2005, n. 252. Disciplina delle forme pensionistiche complementari.
- Art. 9, DLgs 30/12/1992, n. 502. Fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale.
- DM 31/3/2008 del Ministro della Salute.
- Art. 28, L 26/2/1987, n. 49. Riconoscimento di idoneità delle Ong.
- L 4/5/1983, n. 184. Disciplina dell'adozione e dell'affidamento dei minori.
- Art. 30, c. 2, L 21/11/2000, n. 342. Deducibilità degli oneri contributivi relativi ai servizi domestici.
- Art. 817 codice civile. Pertinenze.
- Art. 3, c. 3, DPR n. 600/1973. Conservazione dei documenti.
- Art. 3, c. 1, DPR 4/2/1988, n. 42. **Assegni al coniuge separato anche per il mantenimento dei figli.**
- Art. 20, c. 2, DPR 4/2/1988, n. 42. Imposte arretrate. Criterio di deducibilità.
- Art. 37, c. 2, L 6/12/1991, n. 394. **Controvalore dei beni immobili vincolati donati allo Stato o a soggetti (enti pubblici, associazioni, fondazioni) che svolgono o promuovono attività dirette alla tutela del patrimonio ambientale. Criterio**

di deducibilità.

- Art. 39, c. 3, DL n. 159/2007, conv. in L n. 222/2007. “3. Per certificare la spesa sanitaria relativa all’acquisto dei medicinali effettuata a decorrere dal 1/1/2008, utile al fine della deduzione o della detrazione di cui agli artt. 10 e 15 del Tuir, non è più utilizzabile l’allegazione allo scontrino fiscale della documentazione contestualmente rilasciata dal farmacista specificante la natura, qualità e quantità dei medicinali venduti.”
- Art. 2, c. 26-32, L 8/8/1995, n. 335. Contributi obbligatori ad apposita gestione separata INPS, pari al 10% del reddito di lavoro autonomo dichiarato, ed eventualmente accertato, dovuti dal 1996. Deducibilità della quota addebitata al lavoratore autonomo.
- L 23/12/1998, n. 448, art. 39. Autocertificazione dei portatori di handicap finalizzata alla deducibilità delle spese mediche e di assistenza specifica.
- Artt. 6, 7, 8, L 3/12/1999, n. 493. Casalinghe. Assicurazione obbligatoria a tutela del rischio infortunistico derivante dal lavoro domestico. Premio assicurativo fissato in £ 25.000. Deducibilità.
- Art. 14, c. 1, DL n. 35/2005. Erogazioni liberali in denaro o in natura a favore di ONLUS, associazioni di promozione sociale e alcune fondazioni e associazioni riconosciute. Deduzione nei limiti del 10% del reddito complessivo e comunque per un importo complessivo non superiore a € 70.000.
- DPCM 17/7/2009. adozioni internazionali. Rimborsamento delle spese. Modalità di presentazione delle istanze da parte dei genitori.
- Art. 2, DL 13/8/2011, n. 138, Contributo di solidarietà.
- Art. 30, c. 2, L 8/3/1989, n. 101. Erogazioni liberali all’Unione delle Comunità ebraiche italiane.
- Art. 16, L 12/5/1995, n. 116. Erogazioni liberali all’Unione Cristiana Evangelica Battista d’Italia.
- Art. 26, c. 2, L 29/11/1995, n. 520. Erogazioni liberali alla Chiesa Evangelica Luterana in Italia,
- Art. 20, L 30/7/2012, n. 126. Erogazioni liberali alla Sacra arcidiocesi ortodossa d’Italia ed Esarcato per l’Europa meridionale.
- Art. 24, L 30/7/2012, n. 127. Erogazioni liberali alla Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni.
- Art. 24, L 30/7/2012, n. 128. Erogazioni liberali alla Chiesa apostolica in Italia.
- Art. 19, L 31/12/2012, n. 245. Erogazioni liberali all’Unione Buddhista Italiana.
- Art. 20, L 31/12/2012, n. 246. Erogazioni liberali all’Unione Induista Italiana.
- Art. 1, c. da 430 a 432, L 27/12/2013, n. 147. Possibilità di revisione delle aliquote, agevolazioni e detrazioni.
- Art. 21, DL 12/9/2014, n. 133, conv. con mod., L 11/11/2014, n. 164. Nuova deduzione per l’acquisto di immobili destinati alla locazione.

Giurisprudenza

- Contributi previdenziali e assistenziali versati dagli artigiani. Indeducibili dal reddito d’impresa, deducibili dal reddito complessivo IRPEF. Comm. Trib. Centr., dec. n. 4362 del 9/3/1992.
- Oneri deducibili. Obbligo di prova e documentazione. Spetta al contribuente e non all’Ufficio ii.dd. Cass. civ. Sent. n. 3904 del 11/1/1995.
- Spese di psicoanalisi e psicoterapia sostenute ante 1989. Indeducibilità. Deducibili se sostenute a partire dal 1989. Corte Cost., ord. n. 74 del 22/2/1995.
- Erogazioni liberali a favore della Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova. Indeducibilità. Precisazioni. Corte Cost., ord. n. 178 del 27/5/1996.
- Assegno “una tantum” al coniuge separato. Indeducibile dal reddito del coniuge erogante. Corte Cost., ord. n. 383 del 6/12/2001. ord. n. 113 del 29/3/2007.
- Assegno “una tantum” al coniuge divorziato. Indeducibilità. Cass. civ. Sent. n. 16462 del 22/11/2002.
- Indeducibile l’assegno divorzile versato in unica soluzione. Cass. civ. Sent. n. 23659 del 6/11/2006.
- Indeducibilità mantenimento figli. Corte Cost., Sent. n. 373 del 14/11/2008.
- Assegno al coniuge in unica soluzione. Deducibilità. Cort. Cost. Sent. n. 4402 del 24/2/2014.
- Detrazione mutuo per usufruttuario. Cass. civ. Sent. n. 22191 del 3/11/2016.

Prassi

Spese per portatori di handicap

- Spese farmaceutiche del portatore di handicap. Deducibilità. Circ. n. 55/E punto 1.2.1, del 14/6/2001.
- Spese per portatori di handicap sostenute in alcuni Istituti di assistenza. Circ. n. 24/E del 10/6/2004.
- Rilascio scontrino fiscale per medicinali. Scontrino parlante. Ris. n. 156/E del 5/7/2007.
- Scontrini medici. Chiarimenti. Circ. n. 30/E e 34/E del 2008.
- Acquisto parafarmaci. Ris. n. 396/E del 2008.
- Imposta di bollo su certificazioni spese mediche. Ris. n. 444/E del 2008.
- Acquisto farmaci. Documentazione. Circ. n. 18/E del 21/4/2009.
- Acquisto farmaci. Intervento del Garante. Circ. n. 40/E del 30/7/2009.
- Scontrini farmaceutici. Tipologie e certificazioni. Ris. n. 10/E del 17/2/2010.
- Indennità di accompagnamento. Chiarimenti. Circ. n. 21/E del 23/4/2010.
- Verbale di accertamento dell'invalidità civile. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Dispositivi medici. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Spese per disabili. Chiarimenti. Circ. n. 19/E del 1/6/2012.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Spese mediche, status di sordo. Circ. 3/E del 2/3/2016.
- Spese mediche e di assistenza specifica deducibili ai sensi dell'art. 10, c. 1, lett. b), del TUIR. Ris. 79/E del 23/9/2016.

Contributi

- Contributi al SSN pagati nella polizza Rc per i mezzi agricoli. Deducibilità. Circ. n. 55/E del 14/5/2001.
- Contributo al SSN riferito alla polizza Rc auto pagata dal genitore per il figlio fiscalmente a carico. Deducibilità. Circ. n. 50/E, punto 3.4 del 12/6/2002.
- Contributo previdenziale "10% INPS" di cui all'art. 2, c. 26, L n. 335/1995 versato dai professionisti non iscritti ad apposite casse di previdenza. Onere deducibile. Circ. n. 109/MF del 11/7/1996.
- Contributi agricoli unificati versati dall'agricoltore per costi Tuire la propria posizione previdenziale: deducibili. Versati per i lavoratori dipendenti: ineducibili. Circ. n. 137/MF del 15/5/1997.
- Cau versati per familiari a carico. Deducibilità. Circ. 50/E del 12/6/2002.
- Premi Inail personali versati dall'imprenditore agricolo. Oneri deducibili. Circ. n. 15/E del 20/4/2005.
- Contributo INAIL dell'imprenditore. Onere deducibile e non componente negativo del reddito d'impresa. Istruzioni per la compilazione del modello "Unico 1998".
- Contributi INAIL dei collaboratori coordinati e continuativi. Deducibilità. Compete per la quota a carico del collaboratore. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Contributi previdenziali pagati per gli addetti ai servizi domestici (colf, baby-sitter, assistenti per anziani ecc.). Circ. n. 207/E, del 16/11/2000.
- Casalinghe. Assicurazione obbligatoria a tutela del rischio infortunistico derivante dal lavoro domestico. Premio assicurativo (€ 12,91) deducibile anche se sostenuto per familiari a carico. Chiarimenti. Circ. n. 48/E del 7/6/2002.
- Contributi previdenziali obbligatori versati dai Notai alla Cassa nazionale notariato. Oneri deducibili, dal reddito complessivo e non sono configurabili come spese deducibili dal reddito professionale. Ris. n. 79/E del 8/3/2002.
- Contributo integrativo minimo versato alla Cassa nazionale di previdenza ed assistenza dei ragionieri e periti commerciali. Deducibilità. Circ. n. 17/E del 18/5/2006.
- Contributi versati mediante carta di credito. Ris. n. 77/E del 23/4/2007.
- Contributi versati nell'interesse del de cuius. Deducibilità all'erede. Ris. n. 114/E del 28/4/2009.
- Contributi versati per il riscatto dagli anni di università. Deducibilità. Circ. n. 7/E del 26/1/2001.
- Contributi versati per il riscatto della laurea ai fini della buonuscita. Deducibilità integrale identica a quelli pagati per la pensione. Circ. n. 298/E del 12/9/2002.
- Contributi per riscatto della laurea del coniuge deceduto. Deducibilità. Ris. n. 155/E del 31/10/2005.
- Deducibilità di contributi previdenziali sospesi a seguito di calamità naturale. Ris. n. 17/E del 18/2/2011.
- Contributi versati dai Biologi. Contributi spontanei alla cassa di appartenenza. Deducibilità. Ris. n. 25/E del 3/3/2011.

- Contributi versati in relazione a redditi esenti. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Cotributi. Buoni lavoro. Deducibilità. Circ. n. 19/E del 1/6/2012.
- Contributi a fondi integrativi. Ris. n. 107/E del 3/12/2014.

Adozioni internazionali

- Adozioni “a distanza”. Indeducibilità delle somme erogate per queste finalità. Circ. n. 95/E, punto 1.5.4, del 12/5/2000.
- Spese per adozioni internazionali. Deducibilità prescinde dall’esito favorevole della procedura. Ris. n. 77/E del 28/5/2004.
- Modalità di ripartizione della deduzione per le adozioni. Circ. n. 17/E del 24/4/2015.
- Contributi versati al Fondo Sanitario Integrativo di gruppo bancario - artt. 10, c. 1, lett. e-ter) e 51, co. 2, lett. a), del TUIR. Ris. 65/E del 2/8/2016.

Assegni al coniuge

- Assegno alimentare e assegno di mantenimento Diversi criteri di deducibilità. Circ. n. 95/MF del 17/5/2000.
- Assegni al coniuge. Pagamento delle rate del mutuo in sostituzione dell’assegno di mantenimento al coniuge. Indeducibilità del relativo importo. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Rivalutazione assegno al coniuge. Ris. n. 448/E del 2008.
- Assegni al coniuge. Chiarimenti. Ris. n. 153/E del 11/6/2009.
- Assegni al coniuge. Erogazione con compensazione. Ammessa la deduzione. Ris. n. 157/E del 15/6/2009.
- Risposte varie. Assegno di mantenimento. Circ., Ag. E. n. 20/E del 13/5/2011.
- Deducibilità pagamento alloggio. Circ. n. 17/E del 24/4/2015.

Previdenza complementare

- Deducibilità dei contributi per la previdenza complementare versati per sé o per familiari a carico. Chiarimenti in ordine all’applicazione della lett. e-bis), c. 1, art. 10 Tuir. Circ. n. 98/MF, del 17/5/2000.
- Contributi versati alle forme pensionistiche complementari. Analisi della lett. e-bis), c. 1, art. 10, Tuir nel testo sostituito dall’art. 1, c. 1, lett. a), n. 1, DLgs 18/2/2000, n. 47, come modificato all’art. 1, c. 1, DLgs 12/4/2001, n. 168. Circ. n. 29/E, punti 2.1-2.3, del 20/3/2001.
- Contributi Fasi. Rilevanza fiscale per i dirigenti in servizio e irrilevanza per i dirigenti in pensione. Circ. n. 54/E, del 19/6/2002.
- Contributi per previdenza complementare. Contributi previdenziali recuperati dall’INPS e da destinare successivamente ai fondi di previdenza complementare. Diverso trattamento fiscale a seconda si consideri la quota di contribuzione di competenza del dipendente e quella dell’azienda. Ris. n. 136/E del 4/10/2005.
- Contributi per la previdenza complementare. Modalità di compilazione della dichiarazione. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Contributi previdenza complementare. Deducibilità dei contributi versati dai lavoratori di prima occupazione. Ris. n. 131/E del 27/12/2011.

Sostenimento religioni

- Sostenimento del clero cattolico. Chiarimenti. Ris. n. 199/E del 3/8/2009.
- Erogazioni liberali alla Tavola Valdese. Circ. n. 21/E del 23/4/2010.
- Erogazioni liberali alla Tavola Valdese. Chiarimenti. Ris. n. 69/E del 27/6/2011.
- Somme restituite
- Somme restituite all’ente erogatore e che hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti. Deducibilità. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997, punto 8.2.
- Somme restituite all’inquilino per canoni riscossi in eccesso. Deducibilità. Ris. n. 184/E del 14/11/2001.
- Recupero delle somme erogate a titolo di trattamento pensionistico. Ris. n. 110/E del 29/7/2005.
- Recupero delle somme erogate a titolo di trattamento pensionistico. Deducibilità ex art. 10 lett. d-bis del Tuir. Ris. n. 380/E del 29/7/2005.
- Somme restituite. Deduzione. chiarimenti. Ris. n. 101/E del 17/5/2007.

ONLUS

- ONLUS e terzo settore. Nuova deduzione. Circ. n. 39/E del 19/8/2005.
- Contributi ONG. Chiarimenti. Ris. n. 96/E del 2008.
- Erogazioni a ONLUS tramite datore di lavoro. Chiarimenti. Ris. n. 441/E del 2008
- Erogazioni liberali alle ONLUS. Ris. n. 160/E del 15/6/2009.
- Erogazioni alle ONLUS. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.

- Scelta dell'agevolazione ONLUS. Circ. n. 17/E del 24/4/2015.

Abitazione principale

- Deduzione per abitazione principale. la deduzione spetta in relazione al reddito di un solo immobile adibito ad abitazione principale. Ris. n. 13/MF del 11/2/2000.
- Definizione di pertinenze. Ris. n. 265/E del 2008.
- Agevolazioni I° casa. Circ. n. 31/E del 7/6/2010.
- Bonus I° casa. Ris. n. 86/E del 20/8/2010.
- Chiarimenti vari in materia di oneri I° casa. Eredi. Ris. n. 21/E del 23/4/2010 e n.33/E del 15/3/2011.
- Rapporti tra IMU e IRPEF. Circ. n. 5 del 11/3/2013.
- Rapporto tra deduzione abitazione principale e detrazione per inquilini. Chiarimenti in ordine ai rapporti IMU e Irpef. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Pertinenza abitazione principale. Circ. 3/E del 2/3/2016.

Altri oneri

- Deduzione IRPEF versata e non dovuta. Ris. n. 71/E del 2008.
- Ulteriori chiarimenti riferiti ai benefici fiscali. Circ. n. 39/E del 1/7/2010.
- Erogazioni liberali alle aziende ospedaliere. Deducibilità. Ris. n. 68/E del 7/7/2010.
- Erogazioni liberali alla ricerca. Ris. n. 87/E del 19/8/2011.
- Contributo di solidarietà. Circ. n. 4/E del 28/2/2012.
- Rientro lavoratori e contributo di solidarietà. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
- Contributi obbligatori ai consorzi. Ris. n. 44/E del 4/7/2013.
- Disposizioni in materia di previdenza complementare Circ. n. 2/E del 13/2/2015.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Acquisto immobili da locare, chiarimenti. Circ. 3/E del 2/3/2016.

Articolo

11

Determinazione dell'imposta

1. L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:
 - a) fino a € 15.000, 23%;
 - b) oltre € 15.000 e fino a € 28.000, 27%;
 - c) oltre € 28.000 e fino a € 55.000, 38%;
 - d) oltre € 55.000 e fino a € 75.000, 41%;
 - e) oltre € 75.000, 43%.
2. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi di pensione non superiori a € 7.500, goduti per l'intero anno, redditi di terreni per un importo non superiore a € 185,92 e il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, l'imposta non è dovuta.
- 2-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di cui all'articolo 25 di importo complessivo non superiore a € 500, l'imposta non è dovuta (1).
3. L'imposta netta è determinata operando sull'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, le detrazioni previste negli articoli 12, 13, 15, 16 e 16bis nonché in altre disposizioni di legge (2).
4. Dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti d'imposta spettanti al contribuente a norma dell'articolo 165. Se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.
 - (1) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 13, L 24/12/2007 n. 244.*
 - (2) *Comma modificato dall'art. 4, c. 1, lett. a), DL 6/12/2011, n. 201, conv. con mod., L 22/12/2011, n. 214.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2, DL 13/8/2011, n. 138, Contributo di solidarietà.
- Art. 1, c. da 430 a 432, L 27/12/2013, n. 147. Possibilità di revisione delle ali-

quote, agevolazioni e detrazioni.

- Art. 1, c. 590, L. 27/12/2013, n. 147. Proroga contributo di solidarietà.

Prassi

- Chiarimenti modifiche IRPEF. Circ. n. 15/E del 16/3/2007.
- Rimborso ritenute operate in eccesso. Ris. n. 25/E del 30/1/2008.
- Chiusura liti fiscali minori. Circ. n. 48/E del 24/10/2011.
- Contributo di solidarietà. Circ. n. 4/E del 28/2/2012.
- Addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Applicazione degli automatismi fiscali. Ris. Min. fin. n. 5 del 15/6/2015

Articolo

12

**Determinazioni
per carichi
di famiglia**

1. Dall'imposta lorda si detraggono per carichi di famiglia i seguenti importi:
 - a) per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato:
 - 1) € 800, diminuiti del prodotto tra € 110 e l'importo corrispondente al rapporto fra reddito complessivo e € 15.000, se il reddito complessivo non supera € 15.000;
 - 2) € 690, se il reddito complessivo è superiore a € 15.000 ma non a € 40.000;
 - 3) € 690, se il reddito complessivo è superiore a € 40.000 ma non a € 80.000. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 80.000, diminuito del reddito complessivo, e € 40.000;
 - b) la detrazione spettante ai sensi della lettera a) è aumentata di un importo pari a:
 - 1) € 10, se il reddito complessivo è superiore a € 29.000 ma non a € 29.200;
 - 2) € 20, se il reddito complessivo è superiore a € 29.200 ma non a € 34.700;
 - 3) € 30, se il reddito complessivo è superiore a € 34.700 ma non a € 35.000;
 - 4) € 20, se il reddito complessivo è superiore a € 35.000 ma non a € 35.100;
 - 5) € 10, se il reddito complessivo è superiore a € 35.100 ma non a € 35.200;
 - c) € 950 per ciascun figlio, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi e gli affidati. La detrazione è aumentata a € 1.220 per ciascun figlio di età inferiore a 3 anni. Le predette detrazioni sono aumentate di un importo pari a € 400 per ogni figlio portatore di handicap ai sensi dell'articolo 3 della legge 5/2/1992, n. 104. Per i contribuenti con più di 3 figli a carico la detrazione è aumentata di € 200 per ciascun figlio a partire dal primo. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 95.000, diminuito del reddito complessivo, e € 95.000. In presenza di più figli, l'importo di € 95.000 è aumentato per tutti di € 15.000 per ogni figlio successivo al primo. La detrazione è ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati ovvero, previo accordo tra gli stessi, spetta al genitore che possiede un reddito complessivo di ammontare più elevato. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta, in mancanza di accordo, al genitore affidatario. Nel caso di affidamento congiunto o condiviso la detrazione è ripartita, in mancanza di accordo, nella misura del 50% tra i genitori. Ove il genitore affidatario ovvero, in caso di affidamento congiunto, uno dei genitori affidatari non possa usufruire in tutto o in parte della detrazione, per limiti di reddito, la detrazione è assegnata per intero al secondo genitore. Quest'ultimo, salvo diverso accordo tra le parti, è tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione ovvero, in caso di affidamento congiunto, pari al 50% della detrazione stessa. In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo. Se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è suc-

cessivamente legalmente ed effettivamente separato, per il primo figlio si applicano, se più convenienti, le detrazioni previste alla lettera a) (1); d) € 750, da ripartire pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione, per ogni altra persona indicata nell'articolo 433 del codice civile che conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 80.000, diminuito del reddito complessivo, e € 80.000.

- 1-bis. In presenza di almeno 4 figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a € 1.200. La detrazione è ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice. Nel caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo.
2. Le detrazioni di cui ai commi 1 e 1-bis spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, non superiore a € 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili.
3. Le detrazioni per carichi di famiglia sono rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate a quello in cui sono cessate le condizioni richieste. Qualora la detrazione di cui al comma 1-bis sia di ammontare superiore all'imposta lorda, diminuita delle detrazioni di cui al comma 1 del presente articolo nonché agli articoli 13, 15,16 e 16-bis, nonché delle detrazioni previste da altre disposizioni normative, è riconosciuto un credito di ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche per la famiglia, sono definite le modalità di erogazione del predetto ammontare.
4. Se il rapporto di cui al comma 1, lettera a), numero 1), è uguale a 1, la detrazione compete nella misura di € 690. Se i rapporti di cui al comma 1, lettera a), numeri 1) e 3), sono uguali a 0, la detrazione non compete. Se i rapporti di cui al comma 1, lettere c) e d), sono pari a 0, minori di 0 o uguali a 1, le detrazioni non competono. Negli altri casi, il risultato dei predetti rapporti si assume nelle prime 4 cifre decimali.
- 4-bis Ai fini del comma 1 il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-bis.

(1) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 483, L 24/12/2012, n. 228.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 3, L 5/2/1992, n. 104. Soggetti aventi diritto.
- Art. 433 codice civile. Persone obbligate.
- Art. 13 e 14, L 23/12/2000, n. 388, rilevanza dei redditi dei regimi agevolati nel computo del limite per essere considerato fiscalmente a carico.
- Art. 1, c. 1325, L n. 296 del 2006. Riconoscimento carichi di famiglia per cittadini extracomunitari residenti in Italia.
- Art. 1, c. 1324, L n. 296 del 2006. Riconoscimento carichi di famiglia per cittadini non residenti.
- DM n. 149 del 2007. Norme attuative della disposizione di cui all'art. 1, c. 1324, L n. 296 del 2006.
- DM 31/1/2008. Agevolazione fiscale famiglie numerose con 4 figli a carico.
- Art. 1, DL n. 185 del 2008. Bonus per i nuclei familiari con bassi redditi.
- DI 26/6/2012. Art. 7. Agevolazioni zona franca Aquila.
- Art. 1, c. da 430 a 432, L 27/12/2013, n. 147. Possibilità di revisione delle aliquote, agevolazioni e detrazioni.

Prassi

- Ripartizione tra gli aventi diritto e spese per i familiari. Circ. n. 11/E del 2007,

- punto 2.1.
- Chiarimenti modifiche IRPEF. Circ. n. 15/E del 16/3/2007.
 - Rilevanza del reddito dei contribuenti cd minimi. Circ. n. 73/E del 2007.
 - Riconoscimento delle detrazioni per familiari a favore di non residenti. Ris. n. 6/E del 2008.
 - Chiarimenti modifiche IRPEF. Circ. n. 1/E del 2008.
 - Adempimenti dei sostituti per il riconoscimento delle detrazioni. Circ. n. 15/E del 2002, n. 2/E del 2005, n. 15/E del 2007 e n. 1/E del 2008.
 - Questioni interpretative su adempimenti sostituti. Circ. n. 15/E del 2008.
 - Compilazione modello 730. Circ. n. 34 /Edel 2008.
 - Detrazione figli dei non residenti. Ris. n. 242/E del 13/6/2008.
 - Detrazione per i figli di extra comunitari. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
 - Familiari a carico di non residenti. Documentazione. Circ. n. 18/E del 21/4/2009.
 - Detrazione familiari a carico. Chiarimenti. Ris. n. 29/E del 30/1/2009.
 - Bonus straordinario per le famiglie a basso reddito. Chiarimenti. Circ. n. 2/E del 3/2/2009.
 - Familiari a carico di genitori divorziati. Trattamento fiscale. Ris. n. 143/E del 20/12/2010.
 - Ripartizione detrazione per i figli. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
 - Carichi di famiglia. Cessazione matrimonio. Famiglie numerose. Chiarimenti. Circ. n. 19/E del 1/6/2012.
 - Carichi di famiglia. Chiarimenti. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.
 - Detrazione altri familiari. Chiarimenti. Circ. n. 17/E del 24/4/2015.

Articolo

13

Altre detrazioni

1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a:
- a) € 1.880, se il reddito complessivo non supera € 8.000. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a € 690. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a € 1.380 (1);
 - b) € 978, aumentata del prodotto tra € 902 e l'importo corrispondente al rapporto tra € 28.000, diminuito del reddito complessivo, e € 20.000, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a € 8.000 ma non a € 28.000 (1);
 - c) € 978, se il reddito complessivo è superiore a € 28.000 ma non a € 55.000; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 55.000, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di € 27.000 (1).
- 1-bis Qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1, compete un credito rapportato al periodo di lavoro nell'anno, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari:
1. a € 960, se il reddito complessivo non è superiore a € 24.000;
 2. a € 960, se il reddito complessivo è superiore a € 24.000 ma non a € 26.000. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 26.000, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di € 2.000 (2).
- [2. (abrogato) (3)].
3. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quella di cui al comma 1 del presente articolo, rapportata al periodo di pensione nell'anno, pari a (4):
- a) € 1.880, se il reddito complessivo non supera € 8.000. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a € 713;
 - b) € 1.297, aumentata del prodotto tra € 583 e l'importo corrispondente al rapporto tra € 15.000, diminuito del reddito complessivo, e € 7.000, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a € 8.000 ma non a € 15.000;
 - c) € 1.297, se il reddito complessivo è superiore a € 15.000 ma non a € 55.000. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra

l'importo di € 55.000, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di € 40.000.

[4. **(abrogato)** (5)].

5. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 50, comma 1, lettere e), f), g), h) e i), ad esclusione di quelli derivanti dagli assegni periodici indicati nell'articolo 10, comma 1, lettera c), fra gli oneri deducibili, 53, 66 e 67, comma 1, lettere i) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste ai commi 1, 2, 3 e 4 del presente articolo, pari a:

a) € 1.104, se il reddito complessivo non supera € 4.800;

b) € 1.104, se il reddito complessivo è superiore a € 4.800 ma non a € 55.000.

La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 55.000, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di € 50.200.

5-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi derivanti dagli assegni periodici indicati fra gli oneri deducibili nell'articolo 10, comma 1, lettera c), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste dai commi 1, 2, 3, 4 e 5, in misura pari a quelle di cui al comma 3, non rapportate ad alcun periodo nell'anno.

6. Se il risultato dei rapporti indicati nei commi 1, 3, 4 e 5 è maggiore di 0, lo stesso si assume nelle prime 4 cifre decimali.

6-bis. Ai fini del presente articolo il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-bis.

(1) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 127, L 27/12/2013, n. 147.*

(2) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 1, DL 24/4/2014, n. 66 e mod. dall'art. 1, c. 12, L 23/12/2014, n. 190.*

(3) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 127, L 27/12/2013, n. 147.*

(4) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 210, L 11/12/2016, n. 232.*

(5) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 210, L 11/12/2016, n. 232.*

Note di collegamento

Normativa

- Vedi l'art. 1, c. 11, lett a) e b), e l'art. 1, c. 15, lett b), L 24/12/2007 n. 244.
- DI 26/6/2012. Art. 7. Agevolazioni zona franca Aquila.
- Art. 1, c. 13, L 23/12/2014, n. 190.
- DLgs 4/3/2015 n. 22. Disposizioni per il riordino della normativa in materia di ammortizzatori sociali in caso di disoccupazione involontaria e di ricollocazione dei lavoratori disoccupati, in attuazione della L 10/12/2014, n. 183.

Prassi

- Chiarimenti modifiche IRPEF. Circ. n. 15/E del 16/3/2007.
- Chiarimenti modifiche IRPEF. Circ. n. 1/E del 9/1/2008.
- Compilazione modello 730. Circ. n. 34/E del 2008.
- Bonus € 80. Circ. n. 8/E del 28/4/2014.
- Bonus € 80. Ulteriori chiarimenti. Circ. n. 9/E del 14/5/2014.
- Bonus € 80. Chiarimenti. Circ. n. 22/E del 11/7/2014.
- Applicazione del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità. Ris. n. 67/E del 23/7/2015.
- Manovra di stabilità. No tax area pensionati. Circ. 20/E del 18/5/2016.

(1) *Articolo abrogato dall'art. 1, c. 349, lett. d), L 30/12/2004, n. 311.*

Articolo (1)

14

Altre detrazioni
(ex art. 13)
(abrogato)

Articolo

15

**Detrazione
per oneri
(ex art. 13-bis)**

1. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19% dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo:
 - a) gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati;
 - b) gli interessi passivi, e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto stesso, per un importo non superiore a € 4.000. L'acquisto dell'unità immobiliare deve essere effettuato nell'anno precedente o successivo alla data della stipulazione del contratto di mutuo. Non si tiene conto del suddetto periodo nel caso in cui l'originario contratto è estinto e ne viene stipulato uno nuovo di importo non superiore alla residua quota di capitale da rimborsare, maggiorata delle spese e degli oneri correlati. In caso di acquisto di unità immobiliare locata, la detrazione spetta a condizione che entro 3 mesi dall'acquisto sia stato notificato al locatario l'atto di intimazione di licenza o di sfratto per finita locazione e che entro un anno dal rilascio l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente. La detrazione spetta non oltre il periodo di imposta nel corso del quale è variata la dimora abituale: non si tiene conto delle variazioni dipendenti da trasferimenti per motivi di lavoro. Non si tiene conto, altresì, delle variazioni dipendenti da ricoveri permanenti in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata. Nel caso l'immobile acquistato sia oggetto di lavori di ristrutturazione edilizia, comprovata dalla relativa concessione edilizia o atto equivalente, la detrazione spetta a decorrere dalla data in cui l'unità immobiliare è adibita a dimora abituale, e comunque entro 2 anni dall'acquisto. In caso di contitolarità del contratto di mutuo o di più contratti di mutuo il limite di € 4.000 è riferito all'ammontare complessivo degli interessi, oneri accessori e quote di rivalutazione sostenuti. La detrazione spetta, nello stesso limite complessivo e alle stesse condizioni, anche con riferimento alle somme corrisposte dagli assegnatari di alloggi di cooperative e dagli acquirenti di unità immobiliari di nuova costruzione, alla cooperativa o all'impresa costruttrice a titolo di rimborso degli interessi passivi, oneri accessori e quote di rivalutazione relativi ai mutui ipotecari contratti dalla stessa e ancora indivisi. Se il mutuo è intestato a entrambi i coniugi, ciascuno di essi può fruire della detrazione unicamente per la propria quota di interessi; in caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro la detrazione spetta a quest'ultimo per entrambe le quote (1);
 - b-bis) dal 1/1/2007 i compensi comunque denominati pagati a soggetti di intermediazione immobiliare in dipendenza dell'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale per un importo non superiore ad € 1.000 per ciascuna annualità;
 - c) le spese sanitarie, per la parte che eccede € 129,11. Dette spese sono costituite esclusivamente dalle spese mediche e di assistenza specifica, diverse da quelle indicate nell'articolo 10, comma 1, lettera b), e dalle spese chirurgiche, per prestazioni specialistiche e per protesi dentarie e sanitarie in genere. Ai fini della detrazione la spesa sanitaria relativa all'acquisto di medicinali deve essere certificata da fattura o da scontrino fiscale contenente la specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e l'indicazione del codice fiscale del destinatario. Le spese riguardanti i mezzi necessari all'accompagnamento, alla deambulazione, alla locomozione e al sollevamento e per sussidi tecnici e informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e le possi-

bilità di integrazione dei soggetti di cui all'articolo 3 della legge 5/2/1992, n. 104, si assumono integralmente. Tra i mezzi necessari per la locomozione dei soggetti indicati nel precedente periodo, con ridotte o impedite capacità motorie permanenti, si comprendono i motoveicoli e gli autoveicoli di cui, rispettivamente, agli articoli 53, comma 1, lettere b), c) e f), e 54, comma 1, lettere a), c), f) e m), del decreto legislativo 30/4/1992, n. 285, anche se prodotti in serie e adattati in funzione delle suddette limitazioni permanenti delle capacità motorie. Tra i veicoli adattati alla guida sono compresi anche quelli dotati di solo cambio automatico, purché prescritto dalla Commissione medica locale di cui all'articolo 119 del decreto legislativo 30/4/1992, n. 285. Tra i mezzi necessari per la locomozione dei non vedenti sono compresi i cani guida e gli autoveicoli rispondenti alle caratteristiche da stabilire con decreto del Ministro delle finanze. Tra i mezzi necessari per la locomozione dei sordomuti sono compresi gli autoveicoli rispondenti alle caratteristiche da stabilire con decreto del Ministro delle finanze. La detrazione spetta una sola volta in un periodo di 4 anni, salvo i casi in cui dal Pubblico registro automobilistico risulti che il suddetto veicolo sia stato cancellato da detto registro, e con riferimento a un solo veicolo, nei limiti della spesa di € 18.075,99 o, nei casi in cui risultasse che il suddetto veicolo sia stato rubato e non ritrovato, nei limiti della spesa massima di € 18.075,99 da cui va detratto l'eventuale rimborso assicurativo. È consentito, alternativamente, di ripartire la predetta detrazione in 4 quote annuali costanti e di pari importo. La medesima ripartizione della detrazione in 4 quote annuali di pari importo è consentita, con riferimento alle altre spese di cui alla presente lettera, nel caso in cui queste ultime eccedano, complessivamente, il limite di € 15.493,71 annui. Si considerano rimaste a carico del contribuente anche le spese rimborsate per effetto di contributi o premi di assicurazione da lui versati e per i quali non spetta la detrazione d'imposta o che non sono deducibili dal suo reddito complessivo né dai redditi che concorrono a formarlo. Si considerano, altresì, rimaste a carico del contribuente le spese rimborsate per effetto di contributi o premi che, pur essendo versati da altri, concorrono a formare il suo reddito, salvo che il datore di lavoro ne abbia riconosciuto la detrazione in sede di ritenuta;

- c-bis) le spese veterinarie, fino all'importo di € 387,34, limitatamente alla parte che eccede € 129,11. Con decreto del Ministero delle finanze sono individuate le tipologie di animali per le quali spetta la detraibilità delle predette spese;
- c-ter) le spese sostenute per i servizi di interpretariato dei soggetti riconosciuti sordomuti, ai sensi della legge 26/5/1970, n. 381;
- d) le spese funebri sostenute in dipendenza della morte di persone per importo non superiore a € 1.550,00 per ciascuna di esse (2);
- e) le spese per frequenza di corsi di istruzione universitaria presso università statali e non statali, in misura non superiore, per le università non statali, a quella stabilita annualmente per ciascuna facoltà universitaria con decreto del Ministero dell'Istruzione, dell'università e della ricerca, da emanare entro il 31 dicembre, tenendo conto degli importi medi delle tasse e contributi dovuti alle università statali (3);
- e-bis) le spese per la frequenza di scuole dell'infanzia del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado del sistema nazionale di istruzione di cui all'articolo 1 della legge 10/3/2000, n. 62, e successive modificazioni, per un importo annuo non superiore a € 564 per l'anno 2016, a € 717 per l'anno 2017, a € 786 per l'anno 2018 e a € 800 a decorrere dall'anno 2019 per alunno o studente. Per le erogazioni liberali alle istituzioni scolastiche per l'ampliamento dell'offerta formativa rimane fermo il beneficio di cui alla lettera iocies), che non è cumulabile con quello di cui alla presente lettera (4);
- f) i premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente non inferiore al 5% da qualsiasi causa derivante, ovvero di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, se l'impresa di assicurazione non ha facoltà di recesso dal contratto, per un importo complessivamente non superiore a € 630 per il periodo d'imposta in corso alla data del 31/12/2013, nonché a € 530 a decorrere dal periodo d'imposta

in corso al 31/12/2014 e, a decorrere dallo stesso periodo d'imposta, a € 1.291,14, limitatamente ai premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, al netto dei predetti premi aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2016, l'importo di € 530 è elevato a € 750 relativamente ai premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di morte finalizzate alla tutela delle persone con disabilità grave come definita dall'articolo 3, comma 3, della legge 5/2/1992, n. 104, accertata con le modalità di cui all'articolo 4 della medesima legge. Con decreto del Ministero delle finanze, sentito l'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (ISVAP), sono stabilite le caratteristiche alle quali devono rispondere i contratti che assicurano il rischio di non autosufficienza. Per i percettori di redditi di lavoro dipendente e assimilato, si tiene conto, ai fini del predetto limite, anche dei premi di assicurazione in relazione ai quali il datore di lavoro ha effettuato la detrazione in sede di ritenuta (5);

- g) le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1/6/1939, n. 1089, e del decreto del Presidente della Repubblica 30/9/1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze. La detrazione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali, di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi. L'amministrazione per i beni culturali e ambientali dà immediata comunicazione al competente ufficio delle entrate del Ministero delle finanze delle violazioni che comportano la perdita del diritto alla detrazione, dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi;
- h) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1 della legge 1/6/1939, n. 1089, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30/9/1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale, anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali. Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che deve approvare la previsione di spesa e il conto consuntivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate a un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali comunica, entro il 31

- marzo di ciascun anno, al centro informativo del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze l'elenco nominativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente (6);
- h-bis) il costo specifico o, in mancanza, il valore normale dei beni ceduti gratuitamente, in base ad apposita convenzione, ai soggetti e per le attività di cui alla lettera h);
- i) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro e il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di 2 anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato (7);
- i-bis) i contributi associativi, per importo non superiore a € 1.291,14, versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15/4/1886, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. La detrazione è consentita a condizione che il versamento di tali contributi sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9/7/1997, n. 241, e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23/8/1988, n. 400 (8);
- i-ter) le erogazioni liberali in denaro, per un importo complessivo in ciascun periodo di imposta non superiore a € 1.500, in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero secondo altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23/8/1988, n. 400;
- i-quater) le erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a € 2.065,83, a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Si applica l'ultimo periodo della lettera i-bis);
- i-quinquies) le spese, per un importo non superiore a € 210, sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento, per i ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni, ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica rispondenti alle caratteristiche individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, o Ministro delegato, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, e le attività sportive;
- i-sexies) i canoni di locazione derivanti dai contratti di locazione stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9/12/1998, n. 431, e successive modificazioni, i canoni relativi ai contratti di ospitalità, nonché agli atti di assegnazione in godimento o locazione, stipulati con enti per il diritto allo studio, università, collegi universitari legalmente riconosciuti, enti senza fine di lucro e cooperative, dagli studenti iscritti ad un corso di laurea presso una università ubicata in un comune diverso da quello di residenza, distante da quest'ultimo almeno 100 km e comunque in una provincia diversa, per unità immobiliari situate nello stesso comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi, per un importo non superiore a € 2.633. Alle medesime condizioni ed entro lo stesso limite, la detrazione spetta per i canoni derivanti da contratti di locazione e di ospitalità ovvero da atti di assegnazione in godimento stipulati, ai sensi della normativa vigente nello Stato in cui l'immobile è situato, dagli studenti iscritti a un corso di laurea presso un'università ubicata nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea o in uno degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo

168-bis;

- i-sexies.1) i canoni, e i relativi oneri accessori, per un importo non superiore a € 8.000, e il costo di acquisto a fronte dell'esercizio dell'opzione finale, per un importo non superiore a € 20.000, derivanti da contratti di locazione finanziaria su unità immobiliari, anche da costruire, da adibire ad abitazione principale entro un anno dalla consegna, sostenuti da giovani di età inferiore a 35 anni con un reddito complessivo non superiore ad € 55.000 all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria che non sono titolari di diritti di proprietà su immobili a destinazione abitativa. La detrazione spetta alle condizioni di cui alla lettera b) (9);
- i-sexies.2) le spese di cui alla lett. i-sexies.1), alle condizioni ivi indicate e per importi non superiori alla metà di quelli ivi indicati, sostenute da soggetti di età non inferiore a 35 anni con un reddito complessivo non superiore ad € 55.000 all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria che non sono titolari di diritti di proprietà su immobili a destinazione abitativa (10);
- i-septies) le spese, per un importo non superiore a € 2.100, sostenute per gli addetti all'assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, se il reddito complessivo non supera € 40.000;
- i-octies) le erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10/3/2000, n. 62, e successive modificazioni, nonché a favore degli istituti tecnici superiori di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 25/1/2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 86 dell'11/4/2008, delle istituzioni dell'alta formazione artistica, musicale e coreutica e delle università, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e universitaria e all'ampliamento dell'offerta formativa; la detrazione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9/7/1997, n. 241 (11);
- i-novies) le erogazioni liberali in denaro al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato, di cui all'articolo 45, comma 1, lettera e), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30/12/2003, n. 398, effettuate mediante versamento bancario o postale ovvero secondo altre modalità stabilite con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (12);
- 1.1. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 24%, per l'anno 2013, e al 26%, a decorrere dall'anno 2014, per le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a € 30.000 annui, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). La detrazione è consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9/7/1997, n. 241, e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23/8/1988, n. 400 (13).
- [1-bis
1-ter. **(abrogato)** (14).]
Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, e fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19% dell'ammontare complessivo non superiore a € 2.582,28 degli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché delle quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro delle Comunità europee, ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti,

in dipendenza di mutui contratti, a partire dal 1/1/1998 e garantiti da ipoteca, per la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale. La detrazione è ammessa a condizione che la stipula del contratto di mutuo da parte del soggetto possessore a titolo di proprietà o altro diritto reale dell'unità immobiliare avvenga nei 6 mesi antecedenti, ovvero nei 18 mesi successivi all'inizio dei lavori di costruzione. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità e le condizioni alle quali è subordinata la detrazione di cui al presente comma.

1-quater. Dall'imposta lorda si detrae, nella misura forfetaria di € 513,46, la spesa sostenuta dai non vedenti per il mantenimento del cane guida.

2. Per gli oneri indicati alle lettere c), e), e-bis), f), i-quinquies) e i-sexies) del comma 1 la detrazione spetta anche se sono stati sostenuti nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12 che si trovino nelle condizioni ivi previste, fermo restando, per gli oneri di cui alla lettera f), il limite complessivo ivi stabilito. Per gli oneri di cui alla lettera c) del medesimo comma 1 sostenuti nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12 che non si trovino nelle condizioni previste dal comma 2 del medesimo articolo, affette da patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria, la detrazione spetta per la parte che non trova capienza nell'imposta da esse dovuta, relativamente alle sole spese sanitarie riguardanti tali patologie, ed entro il limite annuo di € 6.197,48. Per le spese di cui alla lettera i-septies) del citato comma 1, la detrazione spetta, alle condizioni ivi stabilite, anche se sono state sostenute per le persone indicate nell'articolo 12 ancorché non si trovino nelle condizioni previste dal comma 2 del medesimo articolo (15).
3. Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis) e i-quater) del comma 1 sostenuti dalle società semplici di cui all'articolo 5 la detrazione spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista nel menzionato articolo 5 ai fini della imputazione del reddito.

- (1) Lettera modificata dall'art. 1, c. 202, L 24/12/2007, n. 244.
- (2) Lettera modificata dall'art. 1, comma 954, L 28/12/2015, n. 208
- (3) Lettera modificata dall'art. 1, c. 151, L 13/7/2015, n. 107 e successivamente dall'art. 1, c. 954, L 28/12/2015, n. 208
- (4) Lettera aggiunta dall'art. 1, c. 151, L 13/7/2015, n. 107 e successivamente modificata dall'art. 1, c. 617, L 11/12/2016, n. 232.
- (5) Lettera modificata dall'art. 12, c. 1, DL 31/8/2013, n. 102, conv. con mod., L 28/10/2013, n. 124 e successivamente modificata dall'art. 5, c. 1, L 22/6/2016, n. 112.
- (6) Lettere temporaneamente disapplicate per i periodi d'imposta dal 2014 al 2016 in forza di quanto disposto dall'art. 1, c. 1, DL 31/5/2014, n. 83, conv. con mod., L 29/7/2014, n. 106. In luogo della detrazione prevista dalle lettere h) ed i), per le erogazioni liberali in denaro ivi previste è stabilito ad opera del medesimo art. 1, c. 1, DL 31/5/2014, n. 83, nel predetto triennio dal 2014 al 2016, un credito d'imposta.
- (7) Lettere temporaneamente disapplicate per i periodi d'imposta dal 2014 al 2016 in forza di quanto disposto dall'art. 1, c. 1, DL 31/5/2014, n. 83, conv. con mod., L 29/7/2014, n. 106. In luogo della detrazione prevista dalle lettere h) ed i), per le erogazioni liberali in denaro ivi previste è stabilito ad opera del medesimo art. 1, c. 1, DL 31/5/2014, n. 83, nel predetto triennio dal 2014 al 2016, un credito d'imposta.
- (8) Lettera modificata dall'art. 15, c. 2, L 6/7/2012, n. 96.
- (9) Lettere inserite dall'art. 1, c. 82, L 28/12/2015, n. 208.
- (10) Lettere inserite dall'art. 1, c. 82, L 28/12/2015, n. 208.
- (11) Lettera modificata dall'art. 10, c. 3, DL 12/9/2013, n. 104, conv. con mod., L 8/11/2013, n. 128 e successivamente modificata dall'art. 1, c. 294, lett. a), L 11/12/2016, n. 232.
- (12) Comma aggiunto dall'art. 15, c. 3, L 6/7/2012, n. 96.
- (13) Lettera aggiunta dall'art. 1, c. 524, lett. a), L 24/12/2012, n. 228. A decorrere dal 2015 l'importo massimo di erogazione previsto nel comma 1.1 è innalzato a € 30.000 (in luogo di € 2.065 annui), come disposto dall'art. 1, c. 137 e 138 L 23/12/2014, n. 190.
- (14) Comma sostituito dall'art. 7, c. 1, L 6/7/2012, n. 96. Comma definitivamente abrogato a decorrere dal 1/1/2014 dall'art. 14, c. 5, DL 28/12/2013, n. 149. Per le detrazioni in oggetto, a decorrere dal 1/1/2014, occorre fare riferimento all'art. 11 dello stesso DL n. 149/2013 Di seguito la precedente versione: "Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 24%, per l'anno 2013, e al 26%, a decorrere dall'anno 2014, delle erogazioni liberali in denaro in favore dei partiti e dei movimenti politici che abbiano presentato liste o candidature elettorali alle elezioni per il rinnovo della Camera dei deputati o del Senato della Repubblica o dei membri del Parlamento europeo spettanti all'Italia, oppure che abbiano almeno un rappresentante eletto a un consiglio regionale o ai consigli delle province autonome di Trento e di Bolzano, per importi compresi fra € 50

e € 10.000 annui, a condizione che siano effettuate mediante versamento bancario o postale.”

(15) Comma modificato dall'art. 1, c. 319, lett. b), L 27/12/2006, n. 296, e, successivamente, dall'art. 1, c.151, lett. c), L 13/7/2015, n. 107.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 3, c. 3, DPR n. 600/1973. Conservazione dei documenti.
- Art. 119, DLgs 30/4/1992, n. 285. Requisiti fisici e psichici per il conseguimento della patente di guida.
- DM 22/12/2000. Assicurazioni per il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana.
- L 1/6/1939, n. 1089. Tutela delle cose d'interesse artistico e storico.
- Art. 23, DLgs 9/7/1997, n. 241. Pagamento con mezzi diversi dal contante.
- L 23/8/1988, n. 400. Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei ministri.
- L 10/3/2000, n. 62. Norme per la parità scolastica e disposizioni sul diritto allo studio e all'istruzione.
- Art. 3, c. 7, seconda parte, DL 31/5/1994, n. 330, conv. in L 27/7/1994, n. 473. Interessi passivi su mutui stipulati dal 1993.
- Art. 66, c. 2, L 21/11/2000, n. 342. Interessi passivi su mutuo ipotecario per l'acquisto o la costruzione di un immobile da parte del personale delle Forze armate e delle Forze di polizia. Detraibili anche in mancanza del requisito della "dimora abituale.
- Art. 1, c. 1-2, DM 6/6/2001, n. 289. Spese veterinarie. Tipologia di animali per i quali compete la detrazione d'imposta per le loro cure.
- Art. 1 c. 36-37, L 27/12/2006 n. 296 "36 Le agevolazioni tributarie e di altra natura relative agli autoveicoli utilizzati per la locomozione dei soggetti di cui all'art. 3, L 5/2/1992, n. 104, con ridotte o impedito capacità motorie, sono riconosciute a condizione che gli autoveicoli siano utilizzati in via esclusiva o prevalente a beneficio dei predetti soggetti. 37 In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito delle autovetture per le quali l'acquirente ha usufruito dei benefici fiscali prima del decorso del termine di 2 anni dall'acquisto, è dovuta la differenza fra l'imposta dovuta in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione delle agevolazioni stesse. La disposizione non si applica per i disabili che, in seguito a mutate necessità dovute al proprio handicap, cedano il proprio veicolo per acquistarne un altro su cui realizzare nuovi e diversi adattamenti".
- Art. 39, c. 3, DL n. 159/2007, conv. in L 222/2007. "3. Per certificare la spesa sanitaria relativa all'acquisto dei medicinali effettuata a decorrere dal 1/1/2008, utile al fine della deduzione o della detrazione di cui agli artt. 10 e 15 del Tuir, non è più utilizzabile l'allegazione allo scontrino fiscale della documentazione contestualmente rilasciata dal farmacista specificante la natura, qualità e quantità dei medicinali venduti."
- Art. 2, c. 6, L 22/12/2008, n. 203. Introduzione a regime agevolazione per frequenza degli asili nido.
- L 23/12/1998, n. 448, art. 39. Autocertificazione dei portatori di handicap finalizzata alla detraibilità delle spese di cui all'art. 13-bis, c. 1, lett. c), Tuir.
- DM 30/7/1999, n. 311. Interessi passivi su mutui ipotecari stipulati per la costruzione dell'abitazione principale e per interventi di ristrutturazione. Regolamento di attuazione della disposizione dell'art. 13-bis, c. 1-ter, Tuir.
- Art. 6, c. 16, lett. d), L 23/12/1999, n. 488. Detrazione IRPEF per gli interessi passivi e per gli oneri accessori pagati in dipendenza di mutui contratti nell'anno 2000 per effettuate gli interventi necessari per il rilascio della documentazione obbligatoria idonea a comprovare la sicurezza statica degli edifici.
- L 6/3/2001, n. 52. art. 8, c. 3-4. Donazioni all'ente ospedaliero "Ospedale Galliera" di Genova finalizzate all'attività del Registro nazionale italiano dei donatori di midollo osseo. Detraibilità dall'imposta sul reddito per un importo non superiore al 30% dell'imposta lorda dovuta.
- Art. 29, c. 1, DL n. 179 del 18/10/2012, agevolazione del 19% riferita agli investimenti nelle start-up innovative realizzate nel triennio 2013/2015.
- Art. 1, c. da 430 a 432, L 27/12/2013, n. 147. Possibilità di revisione delle aliquote, agevolazioni e detrazioni.
- Art. 11, DL 28/12/2013, n. 149. Detrazioni per le erogazioni liberali in denaro a favore dei partiti politici.
- Art. 1, c. 1, DL 31/5/2014, n. 83, conv. con mod., L 29/7/2014, n. 106. "Per le erogazioni liberali in denaro effettuate nei 3 periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31/12/2013, per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di

appartenenza pubblica e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti delle fondazioni lirico-sinfoniche o di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, spetta un credito d'imposta, nella misura del: a) 65% delle erogazioni liberali effettuate in ciascuno dei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31/12/2013; b) 50% delle erogazioni liberali effettuate nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2015".

- Art. 1, c. 141, L 23/12/2014, n. 190. Erogazioni liberali ai partiti politici.
- Art. 1, c. 151, L 13/7/2015, n. 107, Riforma sistema nazionale di istruzione.

Giurisprudenza

- Spese mediche sostenute dal coniuge nei mesi precedenti la separazione. Rilevanza per il coniuge erogante. Cass. civ. Sent. n. 5499 del 26/1/1994.
- Interessi s/mutuo ipotecario cointestato. Decesso di uno dei cointestatari. Criterio di detraibilità applicabile al cointestatario (familiare) superstite. Precisazioni. Cass. civ. Sent. n. 7669 del 18/4/1997.
- Spese funebri. La detrazione d'imposta compete al soggetto che sostiene le spese anche se non è intestatario della fattura. Comm. Trib. Centr., dec. n. 2083 del 9/6/1993.

Prassi

Mutui

- Interessi passivi su finanziamenti, diversi dal mutuo ipotecario, per l'acquisto della 1° casa. In detraibilità. Ris. n. III-5-005/MF del 29/7/1994.
- Interessi passivi su mutuo ipotecario su immobile adibito ad abitazione principale. Detraibilità per il "nudo proprietario". Indetraibilità per l'"usufruttuario". Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Interessi passivi su mutuo ipotecario parzialmente finanziato dalla Regione. Detraibilità per la parte rimasta a carico del mutuatario. Precisazioni. Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Interessi passivi su mutuo ipotecario stipulato per l'acquisto autonomo di una pertinenza (box, cantina ecc.) dell'abitazione principale. Indetraibilità. Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Interessi passivi su mutuo stipulato per l'acquisto dell'abitazione principale intestati al deceduto e pagati dal coniuge superstite. Condizioni di detraibilità. Circ. n. 122/MF del 1/6/1999.
- Interessi passivi su mutuo. Oneri accessori detraibili. Spese notarili e imposta sostitutiva sul capitale prestato. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Mutuo cointestato con il coniuge fiscalmente a carico. Criterio di detraibilità degli interessi passivi. Circ. n. 7/E del 26/1/2001.
- Detrazione per interessi su mutuo ipotecario. Ipoteca iscritta su un immobile diverso da quello destinato ad abitazione principale. Ammissibilità. Circ. n. 7/E del 26/1/2001.
- Interessi passivi su mutuo ipotecari per l'acquisto di immobile locato. Circ. n. 7/E del 26/1/2001.
- Interessi su mutui contratti per l'acquisto di un'unità immobiliare da parte di un familiare. Indetraibilità. Circ. n. 7/E del 26/1/2001.
- Mutui contratti per l'acquisto di immobile da ristrutturare. Condizioni di detraibilità degli interessi. Circ. n. 7/E del 26/1/2001.
- Interessi passivi su mutuo stipulato nel 1997 per interventi di ristrutturazione edilizia. Rinegoziazione del mutuo in anno successivo al 1997. Perdita del diritto alla detrazione. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Interessi su mutuo ipotecario indetraibili dall'anno successivo a quello in cui l'immobile cessa di essere l'abitazione principale, detraibili dal momento in cui l'immobile torna a essere l'abitazione principale. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Interessi su mutuo ipotecario per l'acquisto dell'abitazione principale ora assegnata al coniuge separato (non divorziato). Detraibilità. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Interessi su mutui ipotecari per l'acquisto di 2 unità immobiliari. Detrazione per uno solo degli acquisti. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Interessi su mutuo ipotecario intestato a entrambi i coniugi. Detrazione per il coniuge che ha fiscalmente a carico l'altro coniuge. Compete per l'intero importo solo per contratti stipulati a partire dal 1/1/1993. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Mutui per acquisto di abitazione principale di importo eccedente il costo dell'immobile e degli oneri accessori. Riproporzionamento degli interessi detraibili. Circ. n. 15/E del 20/4/2005.
- Mutui per acquisto di abitazione principale. Motivazione del mutuo, va indicata nel contratto o in altra documentazione. Circ. n. 15/E del 20/4/2005.
- Mutui per acquisto di abitazione principale. Oneri accessori. Premi per assicurazioni dell'immobile. Non è tale. Circ. n. 15/E del 20/4/2005.
- Mutui. Oneri detraibili. Detrazione concernente gli interessi passivi. Oneri di me-

diazione rientrano nel costo di acquisto dell'abitazione principale. Ris. n. 128/E del 13/9/2005.

- Interessi passivi pagati in relazione alla parte di mutuo destinata all'acquisto del terreno per la successiva costruzione dell'immobile. Detrazione non compete. Circ. n. 17/E del 18/5/2006.
- Coniuge che ha stipulato un contratto di mutuo per l'acquisto dell'abitazione principale in comproprietà con l'altro coniuge (che non ha stipulato il contratto di mutuo). Detrazione in relazione a tutti gli interessi pagati (e non solo sul 50%) compete. Circ. n. 17/E del 18/5/2006.
- Detrazione degli interessi passivi sui mutui contratti per l'acquisto dell'abitazione principale. Documentazione da esibire ai Caf. Ris. n. 147/E del 22/12/2006.
- Mutui. Acquisto di immobile allo stato grezzo. Trova eventualmente applicazione l'art. 15, c. 1-ter, che regola la detrazione d'imposta relativa agli interessi passivi sui mutui contratti per la «costruzione» di un'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale. Ris. n. 1/E del 9/1/2007.
- Mutui per la costruzione abitazione principale. mancanza di motivazione. Compete. Ris. n. 241 del 2007.
- Mutuo. Sostituzione mutuo precedente. Modalità. Ris. n. 328/E del 2007.
- Mutuo costruzione abitazione principale. rinegoziazione. Ris. n. 390/E del 2007.
- Mutui INPDAP. Chiarimenti. Ris. n. 57/E del 2008.
- Mutui costruzione. Data inizio lavori. Ris. n. 73/E del 2008.
- Mutui. Acquisto immobile all'asta. Ris. n. 385/E del 14/10/2008.
- Mutui. Acquisto in comunione. Ris. n. 117/E del 29/4/2009.
- Mutui I° casa. Contributi regionali. Restituzione contributo in conto interessi. Ris. n. 76/E del 2/8/2010.
- Sostituzione del contratto di mutuo e trasferimento per motivi di lavoro. Circ. n. 21/E del 23/4/2010.
- Mutui. Limite di spesa per la detrazione. Circ. n. 39/E del 1/7/2010.
- Immobile da ristrutturare. Decorso temporale. Circ. n. 39/E del 1/7/2010.
- Mutui. Oneri su finanziamenti accessori. Ris. n. 43/E del 12/4/2011.
- Mutui. Chiarimenti vari. Accollo interno, separazione legale e mancato accollo, mutuo misto, mutuo cointestato, mutuo destinato all'acquisto della nuda proprietà, mutuo contratto da appartenenti alle FF.AA. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Mutui. deposito presso notaio. Circ. n. 19/E del 1/6/2012.
- Mutui. Fatture non cointestate. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
- Mutui. Chiarimenti vari. Immobili da accorpate. Coniuge a carico. Immobili inabitabili. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Mutui. Trasferimento all'estero. Chiarimenti. Circ. n. 17/E del 24/4/2015.

Spese mediche

- Spese per il trasporto in autoambulanza. Indetraibilità. Circ. n. 8/MF del 3/5/1996.
- Spese per visite specialistiche effettuate da un medico legale o da un ortopedico ai fini di un risarcimento danni. Detraibilità. Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Spese per anestesia epidurale, inseminazione artificiale, amniocentesi, villocentesi e indagini prenatali. Detraibilità. Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Liquidi per lenti a contatto. Detraibilità. Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Spese mediche pagate dagli eredi. Detraibilità. Circ. n. 122/MF del 1/6/1999.
- Spese per affitto o acquisto di apparecchiature sanitarie (macchina per aerosol o per la misurazione della pressione). Detraibilità. Circ. n. 122/MF del 1/6/1999.
- Spesa per il trasporto di organi da trapianto. Detraibilità se la fattura è intestata al contribuente. Circ. n. 122/MF del 1/6/1999.
- Spese mediche per il coniuge non fiscalmente a carico. Indetraibilità. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Spese mediche per perizie medico-legali. Detraibilità. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Prestazioni di fisioterapia senza prescrizione medica. Indetraibilità. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Siringhe e aghi per iniezioni. Detraibilità. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Spese di assistenza specifica. Detraibilità. Circ. n. 207/MF, del 16/11/2000.
- Familiare che diventa "a carico" in corso d'anno. Riflessi sulla detraibilità delle spese mediche sostenute per quel familiare. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a casse o enti aventi esclusivamente fine assistenziale. Detraibilità delle spese mediche non rimborsate dall'ente o cassa. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Acquisto medicinali. Scontrino non recante la dicitura "medicinali" va autocertificato che la spesa si riferisce a farmaci. Circ. n. 24/E del 10/6/2004.
- Fasi. Dirigenti pensionati. Detraibili spese mediche rimborsate. Ris. n. 78/E del 28/5/2004. Circ. n. 24/E del 10/6/2004.

- Spese mediche pagate direttamente dal FASI all'ente sanitario per conto del dirigente in pensione. Si considerano sostenute dal medesimo e poi rimborsate. Detraibilità. Ris. n. 167/E del 25/11/2005.
- Detraibilità spese sanitarie per prestazioni di chiropratico o dietista. compete ma serve ricetta medica. Acquisto pannoloni. Circ. n. 17/E del 18/5/2006.
- Certificazione scontrini farmaceutici. Comunicato stampa del 28/6/2007.
- Certificazione scontrini farmaceutici. Ris. n. 156/E del 2007.
- Acquisto integratori alimentari. Ris. n. 256/E del 2008.
- Acquisto parafarmaci. Chiarimenti. Ris. n. 396/E del 2008.
- Imposta di bollo su ricette mediche. Chiarimenti. Ris. n. 444/E del 2008.
- Certificazioni scontrini farmaceutici. Cir. n. 30/E e 34/E del 2008.
- Certificazione scontrini farmaceutici. Circ. n. 18/E del 21/4/2009.
- Cellule staminali. Chiarimenti. Ris. n. 155/E del 12/6/2009.
- Certificazione scontrini farmaceutici. Garante della privacy. Circ. n. 40/E del 30/7/2009.
- Preparazioni galeniche. Certificazioni. Ris. n. 218/E del 12/8/2009.
- Conservazione Cellule staminali e altri macchinari. Chiarimenti. Ris. n. 253/E del 29/9/2009.
- Scontrini farmaceutici. Tipologie e certificazioni. Ris. n. 10/E del 17/2/2010.
- Spesa per l'acquisto di parrucche. Detraibile. Ris. n. 9/E del 16/2/2010.
- Spese mediche. chiarimenti. Circ. n. 21/E del 23/4/2010.
- Spese di assistenza. Circ. n. 39/E del 1/7/2010.
- Prestazioni psicoterapetiche e dispositivi medici. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Spese mediche. Chiarimenti vari: acquisti in erboristeria, operatori abilitati, frequenze palestre per terapie e macchinari ultrasuoni. Circ. n. 19/E del 1/6/2012.
- Spese mediche. Chiarimenti vari. Osteopata. Biologo Nutrizionista. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Spese per massofisioterapista, odontoiatra, crioconservazione. Chiarimenti. Circ. 17/E del 24/4/2015
- Disturbo di identità di genere - Trattamento medico chirurgico Ris. n. 71/E del 3/8/2015
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Spese mediche. Circ. 3/E del 2/3/2016.
- Questioni interpretative in materia di IRPEF prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Spese mediche. Circ. 18/E del 6/5/2016.

Portatori di handicap

- Detrazione per autoveicoli destinati a soggetti non vedenti e a soggetti sordomuti. Circ. n. 74/MF del 12/4/2000.
- Spese di manutenzione della pedana di sollevamento per portatori di handicap. Detraibilità. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Spese per il suo ricovero presso istituti. Limite di detraibilità. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Non vedenti. Spese per l'acquisto e il mantenimento del cane guida. Precisazioni. Circ. n. 238/MF del 22/12/2000.
- Spese per i veicoli necessari all'accompagnamento, alla deambulazione e locomozione di portatori di gravi handicap psichici o mentali e di invalidi con gravi limitazioni (affetti da pluriamputazioni). Adattamento del veicolo ai fini della detraibilità. Non necessita. Circ. n. 46/E del 11/5/2001.
- Spese per l'acquisto di autocaravan da utilizzare per soggetti con handicap psichici o mentali o per invalidi con gravi limitazioni della capacità di deambulazione (compresi i pluriamputati). Detraibilità. Circ. n. 46/E del 11/5/2001.
- Non vedenti" ai quali compete la detrazione d'imposta per l'acquisto di autoveicoli. "Sordomuti" ai quali compete la detrazione d'imposta per l'acquisto di autoveicoli. Circ. n. 72/E del 30/7/2001.
- Auto per portatori di handicap gravi. Certificazione dell'esistenza di una grave limitazione permanente della capacità di deambulazione. Obbligatoria ai fini della detraibilità della spesa. Ris. n. 284/E del 16/8/2002.
- Autoveicoli per disabili. Detrazione per spese di manutenzione straordinaria e in caso di furto dell'autoveicolo. Omissione della prima rata di detrazione. Circ. n. 15/E del 20/4/2005.
- Acquisto auto disabili. Un auto per ogni familiare disabile. Compete. Circ. n. 66/E del 2006.
- Acquisto auto disabili. Intestazione a genitore non a carico fiscalmente del dichiarante. Non compete. Ris. n. 4/E del 2007.
- Certificazione medica portatori di handicap. Indennità di accompagnamento. Circ. n. 21/E del 23/4/2010.
- Verbale di accertamento dell'invalidità civile. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.

- Acquisto piscina per portatore di handicap. Indetraibilità. Veicoli e ulteriori chiarimenti. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Spese per disabili. chiarimenti vari. veicoli e altre terapie. Circ. n. 19 del 1/6/2012.
- Acquisto e furto veicoli per disabili. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Trasporto disabili, spese di riparazione veicoli. Chiarimenti. Circ. n. 17/E del 24/4/2015.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Status di sordo. Circ. 3/E del 2/3/2016.

Spese di assicurazione

- Assicurazione vita per familiari a carico. Detraibilità dei premi in deroga al principio secondo cui il soggetto contraente e l'assicurato devono coincidere. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Detrazione di premi assicurativi nel caso in cui il familiare fiscalmente a carico del contribuente risulti sia come contraente del contratto di assicurazione che come assicurato. Circ. n. 17/E del 18/5/2006.

Spese di istruzione

- Tasse universitarie per il figlio studente "fuori corso". Detraibilità. Nota n. 984/MF del 17/7/1997.
- Spese per la frequenza di istituti o università straniere. Detrazione nei limiti della spesa prevista per la frequenza di corsi similari presso l'università italiana più vicina al domicilio del contribuente. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Spese per la frequenza di "master" universitari. Condizioni di detraibilità. Circ. n. 101/MF del 19/5/2000.
- Università telematiche. Ammontare massimo delle tasse e contributi universitari detraibili dall'IRPEF. Ris. n. 6/E del 21/1/2007.
- Spese per frequenza corso Silsis. Ris. n. 77/E del 2008.
- Spese partecipazione a test ingresso università. Ris. n. 87/E del 2008.
- Certificazione spese di frequenza. Circ. n. 18/E del 21/4/2009.
- Dottorato di ricerca. Detraibilità. Ris. n. 11/E del 17/2/2010.
- Iscrizione al conservatorio di musica. Circ. n. 21/E del 23/4/2010.
- Contributi per frequenza all'estero. Non detraibili. Circ. n. 29/E del 1/7/2010.
- Corsi di laurea in teologia. Circ. n. 13 /E del 9/5/2013.
- Istituti tecnici superiori. chiarimenti. Circ. 17/E del 24/4/2015.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Frequenza scolastica. Circ. 3/E del 2/3/2016.
- Questioni interpretative in materia di IRPEF prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Spese di Istruzione. Circ. 18/E del 6/5/2016.
- Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - servizi scolastici integrativi - detraibilità della spesa. Art. 15, c. 1, lett. e-bis), del TUIR. Ris. 68/E del 4/8/2016.

Erogazioni a partiti

- Versamento di somme a partiti politici per tesseramento o quote associative. Indetraibilità. Circ. n. 24/E del 10/6/2004.
- Erogazioni liberali a partiti. Riguardano partiti o movimenti politici che nel periodo di imposta in cui è effettuata l'erogazione abbiano almeno un parlamentare eletto alla Camera dei Deputati o al Senato della Repubblica. Ris. n. 15/E del 15/2/2005.
- Erogazioni a nuove formazioni politiche costituite da formazioni precedenti. Ris. n. 41/E del 2008.
- Erogazione ad articolazione di un partito politico. Ris. n. 205/E del 2008.
- Erogazione a comitati elettorali. Ris. n. 220/E del 2008.
- Erogazione a partiti. Soglia di sbarramento. Ris. n. 410/E del 2008.
- Erogazione a partiti politici. Nuova disposizione di cui all'art. 11, Dl 28/12/2013, n. 149. Chiarimenti. Ris. n. 108/E del 3/12/2014.

Altri oneri

- Adozioni a distanza Spesa detraibile se a favore di una ONLUS che si occupa di questo problema. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Spese funebri per il decesso di uno zio. Indetraibilità. Circ. n. 122/MF del 1/6/1999.
- Asili nido. Chiarimenti. Circ. n. 6/E del 2006.
- Gratuito patrocinio. Chiarimenti. Ris. n. 15/E e n. 387/E del 2008.
- Assistenza ai non autosufficienti. Requisiti. Ris. n. 397/E del 2008.
- Detrazione per erogazioni liberali al fondo ammortamento titoli di Stato. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.
- Asili nido. Frequenza sezioni primavera. Circ. n. 13 /E del 9/5/2013.

- Art bonus. Chiarimenti. Circ. n. 24/E del 31/7/2014.
- ONLUS ed asili nido. Chiarimenti. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Restauro cose vincolate. Circ. 3/E del 2/3/2016.

Frequenza palestre

- Frequentazione palestre. Chiarimenti. Circ. n. 34/E del 2008.
- Frequentazione palestre. Ris. n. 50/E del 25/2/2009.
- Documentazione per frequenza palestre. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.

Intermediazione immobiliare

- Oneri di intermediazione immobiliare. Chiarimenti. Circ. n. 28/E del 2006.
- Oneri di intermediazione immobiliare. Chiarimenti. Circ. n. 34/E del 2008.
- Oneri di intermediazione immobiliare. Compromesso. Chiarimenti. Ris. n. 26/E del 2009.
- Intermediazione. Spese sostenute in data antecedente all'acquisto. Circ. n. 39/E del 1/7/2010.
- Intermediazione immobiliare. Limite di spesa. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.

Studenti fuori sede

- Studenti fuori sede. Chiarimenti. Circ. n. 11/E del 2007.
- Studenti fuori sede. Vincoli normativi. Circ. n. 34/E del 2008.
- Canoni di locazione studenti fuori sede. Circ. n. 18/E del 21/4/2009.
- Studenti fuori sede. Sublocazione. Circ. n. 21/E del 23/4/2010.
- Studenti fuori sede. Più figli e limite di spesa. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Incontri con la stampa specializzata. Studenti fuori sede. Circ. 12/E dell'8/4/2016.

Articolo

16

**Determinazioni
per canone
di locazione
(ex art. 13-ter)**

01. Ai soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9/12/1998, n. 431, spetta una detrazione complessivamente pari a:
- a) € 300, se il reddito complessivo non supera € 15.493,71;
b) € 150, se il reddito complessivo supera € 15.493,71 ma non € 30.987,41.
1. Ai soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale degli stessi, stipulati o rinnovati a norma degli articoli 2, comma 3, e 4, commi 2 e 3, della legge 9/12/1998, n. 431, spetta una detrazione complessivamente pari a:
- a) € 495,80, se il reddito complessivo non supera € 15.493,71;
b) € 247,90, se il reddito complessivo supera € 15.493,71 ma non € 30.987,41.
- 1-bis. Ai lavoratori dipendenti che hanno trasferito o trasferiscono la propria residenza nel comune di lavoro o in uno di quelli limitrofi nei 3 anni antecedenti quello di richiesta della detrazione, e siano titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale degli stessi e situate nel nuovo comune di residenza, a non meno di 100 km di distanza dal precedente e comunque al di fuori della propria regione, spetta una detrazione, per i primi 3 anni complessivamente pari a:
- a) € 991,60, se il reddito complessivo non supera € 15.493,71;
b) € 495,80, se il reddito complessivo supera € 15.493,71 ma non € 30.987,41.
- 1-ter. Ai giovani di età compresa fra i 20 e i 30 anni, che stipulano un contratto di locazione ai sensi della legge 9/12/1998, n. 431, per l'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti ai sensi di legge, spetta per i primi 3 anni la detrazione di cui al comma 1-bis, lettera a), alle condizioni ivi previste.
- 1-quater. Le detrazioni di cui ai commi da 1 a 1-ter, da ripartire tra gli aventi diritto, non sono tra loro cumulabili e il contribuente ha diritto, a sua scelta, di fruire della detrazione più favorevole.
- 1-quinquies. Le detrazioni di cui ai commi da 1 a 1-ter sono rapportate al periodo dell'anno durante il quale l'unità immobiliare locata è adibita ad abitazione principale. Per abitazione principale si intende quella nella quale il soggetto titolare del contratto di locazione o i suoi familiari dimorano abitualmente.

1-quinquies. Ai coltivatori diretti e agli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola di età inferiore ai 35 anni, spetta, nel rispetto della regola "de minimis" di cui al regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18/12/2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis» nel settore agricolo, una detrazione del 19% delle spese sostenute per i canoni di affitto dei terreni agricoli diversi da quelli di proprietà dei genitori, entro il limite di € 80 per ciascun ettaro preso in affitto e fino a un massimo di € 1.200 annui. A tal fine, il contratto di affitto deve essere redatto in forma scritta (1).

1-sexies. Qualora la detrazione spettante ai sensi del presente articolo sia di ammontare superiore all'imposta lorda diminuita, nell'ordine, delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, è riconosciuto un ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità per l'attribuzione del predetto ammontare(2).

(1) *Comma aggiunto dall'art. 7 DL 24/6/2014, n. 91, conv. con mod., L 11/8/2014, n. 116.*

(2) *Comma modificato dall'art. 7 DL 24/6/2014, n. 91, conv. con mod., L 11/8/2014, n. 116.*

Note di collegamento

Normativa

- L 9/12/1998, n. 431. Riforma della disciplina dei contratti di locazione.
- DM 5/3/1999. Ministero dei lavori pubblici di concerto con Min. Fin. Criteri per la razionalizzazione degli accordi da definire in sede locale per la stipula dei contratti di locazione.
- DM 11/2/2008.
- Art. 3, DLgs14/3/2011, n. 23. Introduzione della c.d. cedolare secca.
- Nuovo comma 1.1. aggiunto dal c. 50 dalla L 27/12/2013 nell'art. 12, DL 6/12/2011, n. 201, conv. con mod., dalla L 22/12/2011, n. 214, "1.1. In deroga a quanto stabilito dal comma 1, i pagamenti riguardanti canoni di locazione di unità abitative, fatta eccezione per quelli di alloggi di edilizia residenziale pubblica, sono corrisposti obbligatoriamente, quale ne sia l'importo, in forme e modalità che escludano l'uso del contante e ne assicurino la tracciabilità anche ai fini della asseverazione dei patti contrattuali per l'ottenimento delle agevolazioni e detrazioni fiscali da parte del locatore e del conduttore".
- Art. 1, c. da 430 a 432, L 27/12/2013, n. 147. Possibilità di revisione delle aliquote, agevolazioni e detrazioni.
- Regolamento (UE) n. 1407/2013 e 1408/2013 della Commissione europea, del 18/12/2013.

Prassi

- Detrazione d'imposta agli inquilini di immobili adibiti ad abitazione principale e detrazione d'imposta per canoni di locazione spettante a lavoratori dipendenti che trasferiscono la residenza per motivi di lavoro. Alternativa e possibile coesistenza delle detrazioni. Ris. n. 44/E del 14/2/2002.
- Detrazione d'imposta ai dipendenti che trasferiscono la propria residenza nel comune di lavoro. Esclusione per i percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Lavoratori dipendenti che trasferiscono la residenza nel comune di lavoro o in uno limitrofo. Detrazione va divisa tra gli intestatari del contratto in possesso della qualifica di lavoratori dipendenti. Circ. n. 24/E del 10/6/2004.
- Detrazione canoni di locazione. Ris. n. 200/E del 16/5/2008.
- Cedolare secca. Chiarimenti. Circ. n. 26/E del 1/6/2011.
- Cedolare secca. Circ. n. 13 /E del 9/5/2013.
- Compatibilità detrazione per inquilini e deduzione prima casa. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. detrazioni per locazioni. Circ. 3/E del 2/3/2016.
- Incontri con la stampa specializzata. Cedolare secca. Circ. 12/E dell'8/4/2016.

Articolo (1)

16 bis

**Detrazione
delle spese
per interventi
di recupero
del patrimonio
edilizio e di
riqualificazione
energetica
degli edifici**

1. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 36% delle spese documentate, fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a € 48.000,00 per unità immobiliare, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi:
 - a) di cui alle lettere a), b), c) e d) dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6/6/2001, n. 380, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, del codice civile;
 - b) di cui alle lettere b), c) e d) dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6/6/2001, n. 380, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali e sulle loro pertinenze;
 - c) necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, ancorchè non rientranti nelle categorie di cui alle lettere a) e b) del presente comma, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza, anche anteriormente alla data di entrata in vigore della presente disposizione;
 - d) relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune;
 - e) finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5/2/1992, n. 104;
 - f) relativi all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi;
 - g) relativi alla realizzazione di opere finalizzate alla cablatura degli edifici, al contenimento dell'inquinamento acustico;
 - h) relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia. Le predette opere possono essere realizzate anche in assenza di opere edilizie propriamente dette, acquisendo idonea documentazione attestante il conseguimento di risparmi energetici in applicazione della normativa vigente in materia;
 - i) relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione. Gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari;
 - l) di bonifica dall'amianto e di esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici.
2. Tra le spese sostenute di cui al comma 1 sono comprese quelle di progettazione e per prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici ai sensi della legislazione vigente in materia.
3. La detrazione di cui al comma 1 spetta anche nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6/6/2001, n. 380, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro 18 mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile. La detrazione spetta al successivo acquirente o assegnatario delle singole unità immobiliari, in ragione di un'aliquota del 36% del valore degli interventi eseguiti, che si assume in misura pari al 25%

- del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo di € 48.000 (2).
4. Nel caso in cui gli interventi di cui al comma 1 realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni.
 5. Se gli interventi di cui al comma 1 sono realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50%.
 6. La detrazione è cumulabile con le agevolazioni già previste sugli immobili oggetto di vincolo ai sensi del decreto legislativo 22/1/2004, n. 42, ridotte nella misura del 50%.
 7. La detrazione è ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.
 8. In caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui al comma 1 la detrazione non utilizzata in tutto o in parte è trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.
 9. Si applicano le disposizioni di cui al decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro dei lavori pubblici 18/2/1998, n. 41, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 13/3/1998, n. 60, con il quale è stato adottato il "Regolamento recante norme di attuazione e procedure di controllo di cui all'articolo 1 della legge 27/12/1997, n. 449, in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia".
 10. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere stabilite ulteriori modalità di attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo (3).
 - (1) *Articolo aggiunto dall'art. 4, c. 1, lett. c), DL 6/12/2011, n. 201, conv. con mod., L 22/12/2011, n. 214.*
 - (2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 48, L 23/12/2014, n. 190.*
 - (3) *Per l'applicazione di tale articolo fino al 31/12/2015, vedi l'art. 16, c.1, DL 4/6/2013, n. 63, come modificato dal comma 139 L 27/12/2013, n. 147 e successivamente dall'art. 1, c. 47, L 23/12/2014, n. 190."1. Ferme restando le ulteriori disposizioni contenute nell'art. 16-bis del Tuir, per le spese documentate, relative agli interventi indicati nel comma 1 del citato art. 16-bis, spetta una detrazione dall'imposta lorda fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a € 96.000 per unità immobiliare. La detrazione è pari al 50%, per le spese sostenute dal 26/6/2012 al 31/12/2015".*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 3, DPR 6/6/2001, n. 380. Interventi di manutenzione ordinaria o interventi edilizi che riguardano opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici, nonché quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.
- DM Ministro delle finanze di concerto con il Ministro dei lavori pubblici 18/2/1998, n. 41, "Regolamento recante norme di attuazione e procedure di controllo di cui all'art. 1, L 27/12/1997, n. 449, in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia".
- Art. 1117 codice civile. Parti comuni dell'edificio.
- L 27/12/1997, art. 1, detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.
- DM 18/2/1998. Disposizioni attuative della detrazione per interventi di recupero.
- Art. 9, c. 2, L 28/12/2001, n. 448, detrazione per gli acquisti di unità immobiliari facenti parte di fabbricati interamente ristrutturati.
- Art. 1, c. 344-347, L n. 296 del 27/12/2006. Introduzione della detrazione per gli interventi finalizzati al risparmio energetico.
- DM 19/2/2007, interventi di risparmio energetico. Come modificato dal DM 26/10/2007.
- DM 18/4/2008. rettifiche al decreto 19/2/2007 in materia di risparmio energetico.
- DL 185 del 2008, art. 29, c. 6. Bonus 55% per risparmio energetico. Modalità di richiesta per le spese a cavallo di anni. Disposizione abrogata dall'art. 12, DLgs

- 21/11/2014, n. 175.
- DM 6/8/2009, modifiche al decreto 19/2/2007. Semplificazione delle procedure per la detrazione connessa agli interventi finalizzati al risparmio energetico.
- Art. 7, DL 13/5/2011, n. 70, semplificazioni nella procedura per la detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.
- Art. 2, DL 13/8/2011, n. 138, possibilità di conservazione della detrazione per interventi di recupero in caso di cessione dell'immobile.
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2/11/2011, attuativo dei nuovi adempimenti in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio.
- Art. 4, c. 1, DL n. 201 del 6/12/2011, introduzione a regime della detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.
- Art. 4 c. 2, DL n. 201 del 6/12/2011, modifiche alle altre disposizioni finalizzate alla coerenza delle stesse.
- Art. 4, c. 3, DL n. 201 del 6/12/2011, applicazione del sistema delle ritenute sui bonifici di pagamento degli interventi di recupero: "3. Si applicano le disposizioni di cui all'art. 25, DL 31/5/2010, n. 78, conv. con mod., L 30/7/2010, n. 122".
- Art. 4, c. 4, DL n. 201 del 6/12/2011, decorrenza dell'articolo 16-bis in riferimento alle spese per risparmio energetico: "4. Nell'art. 1, c. 48, L 13/12/2010, n. 220, le parole "31/12/2011" sono sostituite dalle seguenti: "31/12/2012". La detrazione prevista dall'art. 16-bis c. 1, lettera h), del Tuir, si applica alle spese effettuate a decorrere dal 1/1/2013".
- Art. 4, c. 5, DL n. 201 del 6/12/2011, entrata in vigore dell'art. 16-bis) del Tuir: "5. Le disposizioni del presente articolo entrano in vigore il 1/1/2012".
- Nuovo comma 1.1. aggiunto dal comma 50, L 27/12/2013 nell'art. 12 del DL 6/12/2011, n. 201, conv. con mod., L 22/12/2011, n. 214, "1.1. In deroga a quanto stabilito dal comma 1, i pagamenti riguardanti canoni di locazione di unità abitative, fatta eccezione per quelli di alloggi di edilizia residenziale pubblica, sono corrisposti obbligatoriamente, quale ne sia l'importo, in forme e modalità che escludano l'uso del contante e ne assicurino la tracciabilità anche ai fini della asseverazione dei patti contrattuali per l'ottenimento delle agevolazioni e detrazioni fiscali da parte del locatore e del conduttore".
- Art. 1, c.i da 430 a 432, L 27/12/2013, n. 147. Possibilità di revisione delle aliquote, agevolazioni e detrazioni
- Art. 16, c. 1-bis, DL n. 63 del 4/6/2013, come modificato dal comma 139 dell'art. 1, L 27/12/2013, n. 147 e successivamente dall'art. 1, c. 47, L 23/12/2014, n. 190: "1-bis. Per le spese sostenute per gli interventi di cui all'art. 16-bis, comma 1, lettera i), del Tuir, le cui procedure autorizzatorie sono attivate dopo la data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del PCM n. 3274 del 20/3/2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla GU n. 105 del 8/5/2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione principale o ad attività produttive, spetta fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a € 96.000 per unità immobiliare, una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 65%, per le spese sostenute sino al 31/12/2015".
- Art. 16, c. 2, DL n. 63 del 4/6/2013, come modificato dal comma 139 dell'art. 1, L 27/12/2013, n. 147 e ulteriormente modificato dall'articolo, c. 2, lett. a) del DL 30/12/2013, n. 151, nonché successivamente dall'art. 1, c. 47, L 23/12/2014, n. 190: "2. Ai contribuenti che fruiscono della detrazione di cui al comma 1 è altresì riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le ulteriori spese documentate sostenute per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. La detrazione di cui al presente comma, da ripartire tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 50% delle spese sostenute dal 6/6/2013 al 31/12/2015 ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a € 10.000. Le spese di cui al presente comma sono computate, ai fini della fruizione della detrazione di imposta, indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione che fruiscono delle detrazioni di cui al comma 1".
- Art. 14, DL n. 63 del 4/6/2013, come modificato dal comma 139 dell'art. 1, L 27/12/2013, n. 147 e successivamente dall'art. 1, c. 47, L 23/12/2014, n. 190: "1. Le disposizioni di cui all'art. 1, c. 48, L 13/12/2010, n. 220, e successive modificazioni, si applicano, nella misura del 65%, anche alle spese sostenute dal 6/6/2013 al 31/12/2015. 2. La detrazione di cui al comma 1 si applica, nella misura del 65%, anche alle spese documentate e rimaste a carico del contribuente: a) per interventi relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-bis c.c. o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio, sostenute dal 6/6/2013 al 31/12/2015; b) per l'acquisto e la posa in

opera delle schermature solari di cui all'allegato M al DLgs 29/12/2006, n. 311, sostenute dal 1/1/2015 al 31/12/2015, fino a un valore massimo della detrazione di € 60.000. 2-bis. La detrazione di cui al comma 1 si applica altresì alle spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, sostenute dal 1/1/2015 al 31/12/2015, fino a un valore massimo della detrazione di € 30.000. 3. La detrazione spettante ai sensi del presente articolo è ripartita in 10 quote annuali di pari importo. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 1, c. 24, L 24/12/2007, n. 244, e successive modificazioni, e all'art. 29, c. 6, DL 29/11/2008, n. 185, conv. con mod., dalla L 28/1/2009, n. 2. 3-bis. Al fine di effettuare il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione degli interventi di cui ai commi 1 e 2, l'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) elabora le informazioni contenute nelle richieste di detrazione pervenute per via telematica e trasmette una relazione sui risultati degli interventi al Ministero dello sviluppo economico, al Ministero dell'economia e delle finanze, alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano, nell'ambito delle rispettive competenze territoriali. Nell'ambito di tale attività, l'ENEA predispone il costante aggiornamento del sistema di reportistica multi-anno delle dichiarazioni ai fini della detrazione fiscale di cui all'art. 1, c. 349, L 27/12/2006, n. 296, già attivo e assicura, su richiesta, il necessario supporto tecnico alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano".

- Art. 15, DL n. 63 del 4/6/2013, come modificato dal comma 139 dell'art. 1, L 27/12/2013, n. 147: "1. Nelle more della definizione di misure ed incentivi selettivi di carattere strutturale, da adottare entro il 31/12/2015, finalizzati a favorire la realizzazione di interventi per il miglioramento, l'adeguamento antisismico e la messa in sicurezza degli edifici esistenti, nonché per l'incremento dell'efficienza idrica e del rendimento energetico degli stessi, si applicano le disposizioni di cui agli articoli 14 e 16. Nella definizione delle misure e degli incentivi di cui al primo periodo è compresa l'installazione di impianti di depurazione delle acque da contaminazione di arsenico di tipo domestico, produttivo e agricolo nei comuni dove è stato rilevato il superamento del limite massimo di tolleranza stabilito dall'OMS o da norme vigenti, ovvero dove i sindaci o altre autorità locali sono stati costretti ad adottare misure di precauzione o di divieto dell'uso dell'acqua per i diversi impieghi. 1-bis. Nella definizione delle misure di cui al comma 1 si tiene conto dell'opportunità di agevolare ulteriori interventi rispetto a quelli previsti dal presente decreto, quali ad esempio le schermature solari, la micro-cogenerazione e la micro-trigenerazione per il miglioramento dell'efficienza energetica, nonché interventi per promuovere l'incremento dell'efficienza idrica e per la sostituzione delle coperture di amianto negli edifici".
- Art. 1, c. 74, L 28/12/2015, n. 208. Estensione, fino al 31/12/2016, delle maggiori misure di detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e del risparmio energetico. Proroga inoltre dell'agevolazione per l'acquisto dei mobili collegati ad immobili ristrutturati. Introduzione della possibilità, per determinati contribuenti, di cedere la detrazione del risparmio energetico riferita alle spese condominiali alla ditta esecutrice dei lavori.
- Art. 1, c. 75, L 28/12/2015, n. 208. Introduzione della detrazione del 50% per l'acquisto di mobili da parte delle giovani coppie che acquistano l'abitazione principale.
- Art. 1, c. 87 e 88, L 28/12/2015, n. 208. Estensione della detrazione per il risparmio energetico anche agli interventi eseguiti nel 2016 dagli istituti autonomi delle case popolari, nonché per i sistemi di controllo a distanza del risparmio conseguito.
- Art. 1, c. 2 e 3, L. 11/12/2016, n. 232, Estensione al 31/12/2017 della detrazione per il risparmio energetico. Maggiorazione delle aliquote per determinate tipologie dei lavori e previsione dell'agevolazione per gli interventi sulle parti comuni fino al 31/12/2021. Estensione della misura della detrazione del 50% per gli interventi di recupero edilizio fino a tutto il 2017. Maggiorazione della detrazione per alcune tipologie di interventi antisismici e previsione dell'agevolazione per detti interventi fino al 31/12/2021. Previsione della detrazione del 50% per l'acquisto dei mobili connessi ad interventi di recupero edilizio eseguiti dal 1 gennaio 2016.

Prassi

Interventi di recupero

- Detrazione d'imposta ai fini IRPEF pari al 41% delle spese non superiori a £ 150.000.000 sostenute negli anni 98/99 per il recupero del patrimonio edilizio. Circ. n. 57/MF del 24/2/1998.
- Detrazione d'imposta ai fini IRPEF pari al 41% delle spese non superiori a £ 150.000.000 sostenute negli anni 1998/1999 per il recupero del patrimonio edilizio. Circ. n. 121/MF del 1998.
- Box "pertinenziali". Detrazione del 4% del loro costo d'acquisto. Ris. n. 166/MF del

- 20/12/1999.
- Detrazione del 36% per le spese conseguenti all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi. Significato di "atti illeciti" e individuazione delle misure di prevenzione. Circ. n. 13/E del 6/2/2001.
- Detrazione del 36% per le spese relative all'esecuzione di opere volte a evitare gli infortuni domestici. Circ. n. 13/E del 6/2/2001.
- Cessione dell'immobile oggetto di ristrutturazione. Il diritto alla detrazione delle spese compete solo all'acquirente. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Costruzione di "box pertinenziale". Detraibilità. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Detrazione d'imposta per l'acquisto di immobili ristrutturati. Circ. n. 15/E del 4/2/2002.
- Detrazione "41/36%" per ristrutturazioni di immobili. Compete esclusivamente ai contribuenti che risultano legittimati all'inizio lavori. Ris. n. 136/E del 6/5/2002.
- Detrazione del 36% delle spese di recupero edilizio sostenute dal familiare convivente del possessore dell'immobile. Circ. n. 50/E del 12/6/2002; Ris. n. 184/E del 12/6/2002.
- Acquisto o assegnazione di immobili. Detrazione 36%. Circ. n. 24/E del 2004.
- 36%. Costo manodopera in fattura. Circ. n. 11/E del 2007 e Ris. n. 124/E e 127/E del 2007.
- 36%. Nuovo limite di spesa riferito all'unità immobiliare. Ris. n. 167/E del 2007.
- Spese in bed & breakfast. Chiarimenti. Ris. n. 18/E del 2008.
- 36%. Limite massimo di spesa. Ris. n. 19/E del 2008.
- Realizzazione box pertinenziale. Chiarimenti. Ris. n. 38/E del 2008.
- 36%. Installazione ascensore in cavedio condominiale. Ris. n. 264/E del 2008.
- Assegnazione box pertinenziali. Chiarimenti. Ris. n. 282/E del 2008.
- Spese condominiali. Pagamenti in ottemperanza sentenza. Chiarimenti. Ris. n. 300/E del 2008.
- Amministratore giudiziale condominio. Adempimenti 36%. Ris. n. 314/E del 2008.
- Installazione montascale. Chiarimenti. Ris. n. 336/E del 2008.
- Pagamento bonifico on-line. Ris. n. 353/E del 2008.
- Demolizione e ricostruzione edificio condominiale. Ris. n. 442/E del 2008.
- Vendita immobile ristrutturato. Ris. n. 457/E del 2008.
- Agevolazione 36%. Pagamento Tosap. Ris. n. 229/E del 18/8/2009.
- Lavori su parti condominiali. Ris. n. 7/E del 12/2/2010.
- Comunicazione fine lavori. Circ. n. 21/E del 23/4/2010
- Pagamento del bonifico per acquisto del box pertinenziale effettuato in data contestuale all'atto. Ris. n. 7/E del 13/1/2011.
- Piano casa. Lavori di ampliamento. Chiarimenti sulla detrazione per interventi di recupero. Ris. n. 4/E del 4/1/2011.
- 36%. Calcolo della detrazione in base alla spesa sostenuta. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- 36%. Immobile ristrutturato dal de cuius e in comodato gratuito agli eredi. Circ. n. 20/E del 13/5/2011
- 36%. Addolcitori di acqua domestica. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Interventi di recupero. chiarimenti vari. Soppressione adempimenti preventivi. Vendita dell'immobile. Circ. n. 19/E del 1/6/2012.
- Incompletezza dati bonifico. Indetraibilità. Ris. n. 55/E del 7/6/2012.
- Trasferimento della detrazione. Circ. n. 25/E del 19/6/2012.
- Intervento multiplo. Agevolazioni 36 e 55%. Chiarimenti. Ris. n. 71/E del 25/6/2012.
- Remissione in bonis adempimenti fiscali. Circ. n. 38/E del 28/9/2012.
- Acquisto pannelli fotovoltaici. detrazione. Ris. 22/E del 2/4/2013.
- Interventi di recupero. chiarimenti vari. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
- Interventi di recupero. proroga. Chiarimenti. Circ. n. 29/E del 18/9/2013.
- Interventi di recupero. Chiarimenti vari. Circ. n. 1/E del 21/5/2014.
- Redazione atto di vincolo unilaterale. Ris. n. 118/E del 30/12/2014.
- Bonifico a soggetto diverso. Eredità. Limite di spesa. Chiarimenti vari. Circ. 17/E del 24/4/2015.
- Condominio minimo. Ris. n. 74/E del 27/8/2015.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Interventi di ristrutturazione. Circ. 3/E del 2/3/2016.
- Incontri con la stampa specializzata. Ristrutturazioni edilizie. Circ. 12/E del 8/4/2016.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. trasferimento detrazione. Circ. 18/E del

6/5/2016.

- Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Art. 16-bis del Tuir. Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio sostenute dal convivente more uxorio. Ris 64/E 28/7/2016
- Detrazione box pertinenziale. Circ. 43/E del 18/11/2016.

Risparmio energetico

- 55% risparmio energetico. Chiarimenti. Circ. n. 36/E del 2007.
- 55% risparmio energetico. Chiarimenti. Ris. n. 244/E del 2007.
- 55% risparmio energetico. Chiarimenti. Circ. n. 12/E del 2008.
- 55% Chiarimenti. Circ. n. 34/E del 2008.
- Impianti fotovoltaici. Chiarimenti. Ris. n. 207/E del 2008.
- Lavori vari. 55%. Chiarimenti. Ris. n. 283/E del 2008.
- Prosecuzione lavori 55%. Ris. n. 295/E del 2008.
- Pannelli solari. Ris. n. 299/E del 2008.
- Immobili bene merce e 55%. Chiarimenti. Ris. n. 303/E del 2008.
- Pagamento acconti 55%. Chiarimenti. Ris. n. 335/E del 2008.
- Interventi su diverse unità. 55%. Ris. n. 340/E del 2008.
- Pompe di calore. Chiarimenti. Ris. n. 458/E del 2008.
- Ristrutturazione portoncino d'ingresso. Agevolazione 55%. Ris. n. 475/E del 2008.
- Caratteristiche tecniche di un impianto termico. Ris. n. 215/E del 12/8/2009.
- Risparmio energetico. Guida settembre 2009, disponibile sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.
- Risparmio energetico. Contributi. Ris. n. 3/E del 26/1/2010.
- Detrazione per il risparmio energetico. Chiarimenti vari. Fine lavori senza collaudo, portoni d'ingresso, contributi, fabbricati riscaldati in parte, lavori in più periodi d'imposta, finanziamenti ed errori nelle comunicazioni. Circ. n. 21/E del 23/4/2010.
- Scheda rettificativa per lavori di risparmio energetico. Ris. n. 44/E del 27/5/2010.
- Interventi di ampliamento e risparmio energetico. Circ. n. 39/E del 1/7/2010.
- Risparmio energetico. Sistemi termodinamici. Ris. n. 12/E del 7/2/2011.
- Correzione comunicazioni all'Enea. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Fruizione della detrazione nell'anno di conclusione dei lavori. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Utilizzo promiscuo dell'immobile. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Risparmio energetico. Vendita immobile. Circ. n. 19/E del 1/6/2012.
- Intervento multiplo. Agevolazioni 36 e 55%. Ris. n. 71/E del 25/6/2012.
- Risparmio energetico. chiarimenti vari. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
- Risparmio energetico. Proroga. Chiarimenti. Circ. n. 29/E del 18/9/2013.
- Interventi su immobili strumentali. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Abrogazione comunicazione. Agenzia entrate in caso di lavori a cavallo di periodi d'imposta. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Abrogazione comunicazione. Agenzia entrate in caso di lavori a cavallo di periodi d'imposta. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. risparmio energetico. Circ. 3/E del 2/3/2016.
- Incontri con la stampa specializzata. Bonus mobili e risparmio energetico. Circ. 12/E dell'8/4/2016.
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Contabilizzazione calore. Circ. 18/E del 6/5/2016.
- Manovra di stabilità. Proroga risparmio energetico. Circ. 20/E del 18/5/2016.

Altre detrazioni

- Acquisti mobili. Chiarimenti. Circ. n. 29/E del 18/9/2013.
- Acquisto grandi elettrodomestici. Circ. n. 10/E del 14/5/2014.
- Acquisti mobili. Chiarimenti vari. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Acquisto mobili e successione. Circ. 17/E del 24/4/2015
- Questioni interpretative prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. acquisto mobili Circ. 3/E del 2/3/2016.
- Bonus mobili per le giovani coppie. Circ. 7/E del 31/3/2016.
- Incontri con la stampa specializzata. Detrazione 50% IVA per acquisto prima casa. Circ. 12/E dell'8/4/2016.
- Manovra di stabilità. Detrazione 50% IVA per acquisto prima casa. Circ. 20/E del 18/5/2016.

Articolo

17

Tassazione
separata
(ex art. 16)

1. L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi:
- a) trattamento di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma 1 dell'articolo 50, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 2122 del codice civile; altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese le indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'articolo 2125 del codice civile, nonché le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro;
 - [a-bis) **(abrogata)** (1);]
 - b) emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti, compresi i compensi e le indennità di cui al comma 1 dell'articolo 50 e al comma 2 dell'articolo 49;
 - c) indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 1, lettera c-bis) dell'articolo 50, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, nonché, in ogni caso, le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
 - c-bis) indennità di mobilità di cui all'articolo 7, comma 5 della legge 23/7/1991, n. 223 e trattamento d'integrazione salariale di cui all'articolo 1-bis del decreto-legge 10/6/1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8/8/1994, n. 489, corrisposti anticipatamente;
 - d) indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone;
 - e) indennità percepite per la cessazione da funzioni notarili;
 - f) indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva ai sensi del comma 7 dell'articolo 4 della legge 23/3/1981, n. 91, se non rientranti tra le indennità indicate alla lettera a);
 - g) plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di 5 anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di 5 anni;
 - g-bis) plusvalenze di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;
 - g-ter) corrispettivi di cui all'articolo 54, comma 1-quater, se percepiti in unica soluzione;
 - h) indennità per perdita dell'avviamento spettanti al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti a usi diversi da quello di abitazione e indennità di avviamento delle farmacie spettanti al precedente titolare;
 - i) indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni;
 - l) redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società indicate nell'articolo 5 nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale o agli eredi in caso di morte del socio, e redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso o

dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a 5 anni;

[m) **(abrogata)** (2);]

n) redditi compresi nelle somme o nel valore normale dei beni attribuiti alla scadenza dei contratti e dei titoli di cui alle lettere a), b), f) e g) del comma 1 dell'articolo 44, quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva, se il periodo di durata del contratto o del titolo è superiore a 5 anni;

n-bis) somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione in periodi d'imposta precedenti. La presente disposizione non si applica alle spese rimborsate di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c), quinto e sesto periodo.

2. I redditi indicati alle lettere da g) a n) del comma 1 sono esclusi dalla tassazione separata se conseguiti da società in nome collettivo o in accomandita semplice; se conseguiti da persone fisiche nell'esercizio di imprese commerciali, sono tassati separatamente a condizione che ne sia fatta richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale sarebbero imputabili come componenti del reddito d'impresa.

3. Per i redditi indicati alle lettere da d) a f) del comma 1 e per quelli indicati alle lettere da g) a n-bis) non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali il contribuente ha la facoltà di non avvalersi della tassazione separata facendolo constare espressamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione. Per i redditi indicati alle lettere a), b), c) e c-bis) del comma 1 gli uffici provvedono a iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalità stabilite negli articoli 19 e 21 ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente.

(1) *Lettera abrogata dall'art. 21, c. 3, lett. b), DLgs 5/12/2005, n. 252, come modificato dall'art. 1, c. 749, lett. a), L 27/12/2006, n. 296.*

(2) *Lettera abrogata dall'art. 3, c. 1, DLgs 12/12/2003, n. 344.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2120 codice civile. Disciplina del TFR.
- Art. 2122 codice civile. Computo dell'indennità di mancato preavviso.
- Art. 2125 codice civile. Patto di non concorrenza.
- Art. 7, c. 5, L 23/7/1991, n. 223. Norme in materia di integrazione salariale e di eccedenze di personale.
- Art. 1-bis, DL 10/6/1994, n. 357 conv. in L 8/8/1994, n. 489. Disposizioni tributarie urgenti per accelerare la ripresa dell'economia e dell'occupazione, nonchè per ridurre gli adempimenti a carico del contribuente.
- Art. 4, c. 7, L 23/3/1981, n. 91. Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti.
- Art. 6, DPR 4/2/1988, n. 42. Redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi. Criterio di determinazione.
- Art. 1, c. 3, DL 31/12/1996, n. 669 conv. in L 28/2/1997, n. 30. Acconto del 20% sui redditi a tassazione separata non soggetti a ritenuta alla fonte.
- Art. 36, c. 2, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248. Condizioni per considerare fabbricabile un'area ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi.
- Art. 36, c. 23, DL 4/7/2006, n. 223. Incentivo all'esodo.
- Art. 24, DL 6/12/2011, n. 201, Disposizioni in materia di trattamenti pensionistici.

Giurisprudenza

- Indennità al dirigente ingiustamente licenziato. Cass. civ. Sent. n. 18369 del 16/9/2005.
- Indennità per cessazione da funzioni notarili. Cass. civ. Sent. n. 1476 del 25/1/2006.
- Imposte sui redditi. Trattamento di fine rapporto. Incentivi all'esodo. Offerta di somme aggiuntive per incentivare l'esodo non rivolta alla generalità o a categorie di dipendenti. Ammissibilità. Cass. civ. Sent. n. 9332 e 9334 del 20/4/2006.
- Aliquote agevolate. Indennità di incentivazione all'esodo. Aliquota ridotta. Cass. civ. Sent. n. 22548 del 26/10/2007.
- Parità di trattamento tra uomini e donne. Indennità di esodo. Agevolazione fiscale concessa ad un'età differente a seconda del sesso dei lavoratori. Corte di Giustizia

CEE. Sent. 16/1/2008.

Prassi

- Fringe benefit. Premio incentivante. Non costituisce emolumento arretrato. Ris. n. 8/505/MF del 5/4/1993.
- Impresa individuale. Cessazione attività. Destinazione dei beni alla sfera personale. Tassazione separata delle plusvalenze. Quando è consentita. Ris. n. III-6-046/MF del 15/9/1993.
- Associazione tra professionisti. Recesso del professionista associato. Tassazione separata della somma liquidatagli, senza scomputo delle ritenute d'acconto operate in corso d'anno nei confronti dell'associazione. Ris. n. 127/MF-III-5-693 del 24/5/1995.
- Emolumenti arretrati. Concetto. Circ. n. 23/MF/5-040 del 5/2/1997.
- Arretrati degli assegni alimentari all'ex coniuge. Sono soggetti a tassazione ordinaria e non a tassazione separata. Motivi. Nota n. 984/MF del 17/7/1997.
- Indennità di mobilità corrisposta in via anticipata. L'acconto d'imposta del 20% è dovuto se il soggetto che la eroga non è obbligato a effettuare la ritenuta. Precisazioni. Nota n. 984/MF del 17/7/1997.
- Canoni non percepiti per morosità del locatario. Loro non concorrenza alla formazione del reddito. Riscossione dei predetti canoni in un successivo periodo di imposta. Loro tassazione separata. Compete. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Indennità per la cessazione del rapporto di agenzia spettante alla società di persone. Il problema dello scoordinamento tra gli artt. 16 e 58 Tuir. L'opzione per la tassazione separata in capo ai soci e i relativi aspetti contabili. L'inapplicabilità della ritenuta d'acconto dell'art. 25 DPR 600/1973. Circ. n. 48/E del 7/6/2002 e Ris. n. 217/E del 5/7/2002.
- Regime transitorio. Arretrati di lavoro dipendente percepiti nel 2003 2004 e 2005. Circ. n. 10/E del 15/3/2004.
- Determinazione dell'unica plusvalenza da cessione di azienda. Concorrenza dei beni merce. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Modifiche alla disciplina fiscale applicabile alle somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di anticipare l'esodo dei lavoratori. Circ. n. 10/E del 16/2/2007.
- Modifiche IRPEF. Chiarimenti. Circ. n. 15/E del 2007.
- Associazioni e ordini professionali. Qualifica di sostituto d'imposta del curatore fallimentare e del commissario liquidatore. Ris. n. 95/E del 11/5/2007.
- Chiarimenti in merito al regime transitorio applicabile alle somme erogate a titolo di incentivo all'esodo. Ris. n. 138/E e n. 208/E del 19/6/2007.
- Modifiche IRPEF. Chiarimenti. Circ. n. 1/E del 2008.
- Somme corrisposte al socio a seguito di recesso. Ris. n. 68/E del 2008.
- Trattamento fiscale applicabile, ai fini IRPEF e IVA, all'indennità di recesso corrisposta da un'associazione professionale al socio receduto. Ris. n. 142/E del 2008.
- Impresa familiare e recesso del coniuge. Ris. n. 176/E del 2008.
- Somme corrisposte al lavoratore subordinato seguenti la stipula del c.d. "patto di non concorrenza". Ris. n. 234/E del 2008.
- Risposte alla stampa specializzata. Circ. n. 47/E del 2008.
- Trattamento competenze accessorie. Ris. n. 377/E del 9/10/2008.
- Obblighi dichiarativi imprese individuali. Tassazione separata. Ris. n. 31/E del 4/2/2009.
- Risposte a quesiti. Circ. n. 21/E del 23/4/2010.
- Compensi per incrementi di produttività. Circ. n. 48/E del 27/9/2010.
- Risposte a quesiti vari. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Indennità di fine rapporto. Circ. n. 3/E del 28/2/2012.

Articolo

18

**Imposizione
sostitutiva
dei redditi
di capitale
di fonte estera
(ex art. 16-bis)**

1. I redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti a soggetti residenti nei cui confronti in Italia si applica la ritenuta a titolo di imposta o l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 2, comma 1-bis, del decreto legislativo 1/4/1996, n. 239, sono soggetti ad imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta. Il contribuente ha la facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva ed in tal caso compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. La disposizione di cui al periodo precedente non si applica alle distribuzioni di utili di cui all'articolo 27, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600 (1).
2. Si considerano corrisposti da soggetti non residenti anche gli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e degli altri titoli di cui all'articolo 31 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 601, nonché di quelli con

- (1) regime fiscale equiparato, emessi all'estero a decorrere dal 10/9/1992.
Comma modificato dall'art. 2, c. 15, lett. a), DL 13/8/2011, n. 138, conv. con mod., L 14/9/2011, n. 148.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2 c. 1-bis-1-ter, DLgs 1/4/1996, n. 239. Modificazioni al regime fiscale degli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici.
- Art. 27, c. 4, DPR 29/9/1973, n. 600. Ritenuta sui dividendi.
- Art. 31, DPR 29/9/1973, n. 601. Interessi delle obbligazioni pubbliche.
- Art. 19, DL 6/12/2011, n. 201. Imposta di bollo sui capitali scudati e nuove patrimoniali per i capitali all'estero.
- Art. 68, DL n. 83 del 22/6/2012, Assicurazioni estere operanti in Italia.
- Art. 9, L 6/8/2013, n. 97, modifiche alla disciplina del monitoraggio fiscale.
- Provvedimento direttore dell'Agenzia delle entrate del 18/12/2013. Disposizioni attuative in materia di monitoraggio fiscale.
- L 15/12/2014, n. 186, voluntary disclosure.
- **Art. 7, DL 22/10/2016, Riapertura voluntary disclosure.**

Prassi

- Polizze vita estera aventi natura di investimenti finanziari. Contratto di capitalizzazione produttiva di redditi di capitali di fonte estera. Ris. n. 215/E del 4/7/2002.
- Tassazione di dividendi e redditi diversi. Circ. n. 4/E del 18/1/2006.
- Tassazione di redditi esteri. Ris. n. 412/E del 31/10/2008.
- Scudo fiscale. Chiarimenti. Circ. n. 43/E del 2009.
- Ulteriori chiarimenti sullo scudo fiscale. Circ. n. 48/E del 17/11/2009.
- Emersione attività all'estero. Circ. n. 49/E del 23/11/2009.
- Regolarizzazioni delle violazioni relative al monitoraggio fiscale. Circ. n. 11/E del 12/3/2010.
- Monitoraggio fiscale e adempimenti dei contribuenti. Circ. n. 45/E del 13/9/2010.
- Esonero dalla compilazione del quadro RW. Ris. n. 128/E del 10/12/2010.
- Risposte a quesiti vari. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Quadro RW, chiarimenti. Circ. n. 28/E del 21/6/2011.
- IVIE ed IVAFE. Chiarimenti. Circ. n. 28/E del 2/7/2012.
- Imposta di bollo speciale estero. Circ. n. 29/E del 5/7/2012.
- Assicurazioni estere in Italia. Chiarimenti. Circ. n. 41/E del 31/10/2012.
- Patrimoniali estere. Chiarimenti. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.
- Redditi esteri. ritenute. Ris. n. 48/E del 8/7/2013.
- Ivie Regno Unito. Ris. n. 75 del 6/11/2013.
- Monitoraggio fiscale. Chiarimenti. Circ. n. 38/E del 23/12/2013.
- Compilazione quadro RW. Chiarimenti. Circ. n. 10/E del 14/5/2014.
- Indicazione stock options nel quadro RW. Ris. n. 73/E del 25/7/2014.
- Voluntary disclosure. chiarimenti. Circ. 10/E del 13/3/2015.
- Voluntary disclosure. Altri chiarimenti. Circ. 27/E del 16/7/2015.
- Voluntary disclosure. chiarimenti. Circ. 30/E del 11/8/2015.
- Voluntary disclosure. Altri chiarimenti. Circ. 31/E del 28/8/2015.

Articolo

19

**Indennità
di fine rapporto
(ex art. 17)**

1. Il trattamento di fine rapporto costituisce reddito per un importo che si determina riducendo il suo ammontare delle rivalutazioni già assoggettate a imposta sostitutiva. L'imposta è applicata con l'aliquota determinata con riferimento all'anno in cui è maturato il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo il suo ammontare, aumentato delle somme destinate alle forme pensionistiche di cui al decreto legislativo 21/4/1993, n. 124, e al netto delle rivalutazioni già assoggettate a imposta sostitutiva, per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione e moltiplicando il risultato per 12. Gli uffici finanziari provvedono a riliquidare l'imposta in base all'aliquota media di tassazione dei 5 anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione, iscrivendo a ruolo le maggiori imposte dovute ovvero rimborsando quelle spettanti.
- 1-bis. Se in uno o più degli anni indicati al comma 1 non vi è stato reddito imponibile l'aliquota media si calcola con riferimento agli anni in cui vi è stato reddito imponibile; se non vi è stato reddito imponibile in alcuno di tali anni si applica l'aliquota stabilita dall'articolo 11 per il primo scaglione di reddito.
- 1-ter. Qualora il trattamento di fine rapporto sia relativo a rapporti di lavoro a tempo determinato, di durata effettiva non superiore a 2 anni, l'imposta determinata ai sensi del comma 1 è diminuita di un importo pari a € 61,97 per ciascun anno; per i periodi inferiori a un anno, tale importo è rapportato a mese. Se

- il rapporto si svolge per un numero di ore inferiore a quello ordinario previsto dai contratti collettivi di lavoro, la somma è proporzionalmente ridotta.
2. Le altre indennità e somme indicate alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 17, anche se commisurate alla durata del rapporto di lavoro e anche se corrisposte da soggetti diversi dal datore di lavoro, sono imponibili per il loro ammontare complessivo al netto dei contributi obbligatori dovuti per legge, con l'aliquota determinata agli effetti del comma 1. Tali indennità e somme, se corrisposte a titolo definitivo e in relazione a un presupposto non connesso alla cessazione del rapporto di lavoro che ha generato il trattamento di fine rapporto, sono imponibili per il loro ammontare netto con l'aliquota determinata con i criteri di cui al comma 1.
 - 2-bis. Le indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 17, sono imponibili per un importo che si determina riducendo il loro ammontare netto di una somma pari a € 309,87 per ciascun anno preso a base di commisurazione con esclusione dei periodi di anzianità convenzionale; per i periodi inferiori all'anno la riduzione è rapportata a mese. Se il rapporto si svolge per un numero di ore inferiore a quello ordinario previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro, la somma è proporzionalmente ridotta. L'imposta è applicata con l'aliquota determinata con riferimento all'anno in cui è maturato il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo il suo ammontare netto, aumentato delle somme destinate alle forme pensionistiche di cui al decreto legislativo 21/4/1993, n. 124, per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione e moltiplicando il risultato per 12. L'ammontare netto delle indennità alla cui formazione concorrono contributi previdenziali posti a carico dei lavoratori dipendenti e assimilati è computato previa detrazione di una somma pari alla percentuale di tali indennità corrispondente al rapporto, alla data del collocamento a riposo o alla data in cui è maturato il diritto alla percezione, fra l'aliquota del contributo previdenziale posto a carico dei lavoratori dipendenti e assimilati e l'aliquota complessiva del contributo stesso versato all'ente, cassa o fondo di previdenza.
 3. Se per il lavoro prestato anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 29/5/1982, n. 297, il trattamento di fine rapporto risulta calcolato in misura superiore a una mensilità della retribuzione annua per ogni anno preso a base di commisurazione, ai fini della determinazione dell'aliquota ai sensi del comma 1 non si tiene conto dell'ecedenza.
 4. Salvo conguaglio all'atto della liquidazione definitiva, sulle anticipazioni e sugli acconti relativi al trattamento di fine rapporto e alle indennità equipollenti, nonché sulle anticipazioni relative alle altre indennità e somme, si applica l'aliquota determinata, rispettivamente, a norma dei commi 1, 2 e 2-bis, considerando l'importo accantonato, aumentato delle anticipazioni e degli acconti complessivamente erogati e al netto delle rivalutazioni già assoggettate a imposta sostitutiva. Non si considerano anticipazioni le somme e i valori destinati alle forme pensionistiche di cui al decreto-legge 21/4/1993, n. 124.
- [4-bis. **(abrogato)** (1).]
5. Nell'ipotesi di cui all'articolo 2122 del codice civile e nell'ipotesi di cui al comma 3 dell'articolo 7 l'imposta determinata a norma del presente articolo, è dovuta dagli aventi diritto proporzionalmente all'ammontare percepito da ciascuno; nella seconda ipotesi la quota dell'imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione è ammessa in deduzione dall'ammontare imponibile di cui ai precedenti commi.
 6. Con decreti del Ministro delle finanze sono stabiliti i criteri e le modalità per lo scambio delle informazioni occorrenti ai fini dell'applicazione del comma 2 tra i soggetti tenuti alla corresponsione delle indennità e delle altre somme in dipendenza della cessazione del medesimo rapporto di lavoro.
- (1) *Comma abrogato dall'art. 36, c. 23, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L. 4/8/2006, n. 248.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 21/4/1993, n. 124. Disciplina delle forme pensionistiche complementari, a

norma dell'art. 3, c. 1, lett. v), L 23/10/1992, n. 421.

- L 29/5/1982, n. 297. Disciplina del trattamento di fine rapporto e norme in materia pensionistica.
- Art. 1, c. 9, L 27/12/2006 n. 296. Ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui trattamenti di fine rapporto, sulle indennità equipollenti e sulle altre indennità e somme connesse alla cessazione del rapporto di lavoro, di cui all'art. 17, c. 1, lettera a), del Tuir, e successive modificazioni, si applicano, se più favorevoli, le aliquote e gli scaglioni di reddito vigenti al 31/12/2006.
- Art. 2122 codice civile. Indennità in caso di morte.
- Art. 24, DL 6/12/2011, n. 201, Disposizioni in materia di trattamenti pensionistici.
- Art. 1, c. 1, DL 24/4/2014, n. 66, bonus € 80.
- Art. 1, c. 12, L 23/12/2014, n. 190, modifiche bonus € 80.

Giurisprudenza

- Indennità di prepensionamento. Cass. civ. Sent. n. 692 del 19/1/2004.
- Indennità erogate dall'ENPAM. Cass. civ. Sent. n. 18307 del 10/9/2004.
- Imposte sui redditi. TFR. Incentivi all'esodo. Offerta di somme aggiuntive per incentivare l'esodo non rivolta alla generalità o a categorie di dipendenti. Ammissibilità. Cass. civ. Sent. n. 9332 e n. 9334 del 20/4/2006.

Prassi

- Eredi del dipendente deceduto. Indennità di preavviso corrisposta a loro. Ris. n. III/5-306/MF del 18/3/1997.
- La nuova disciplina delle prestazioni pensionistiche. Circ. n. 29/E del 20/3/2001.
- Tfr. Anticipazioni. Circ. n. 78/E del 6/8/2001.
- Trattamento fiscale delle somme per incentivo all'esodo Art. 19, c. 4-bis. Ris. n. 112/E del 13/10/2006.
- Modifiche alla disciplina fiscale applicabile alle somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di anticipare l'esodo dei lavoratori. Circ. n. 10/E del 16/2/2007.
- Modifiche IRPEF. Chiarimenti. Circ. n. 15/E del 2007.
- Associazioni e ordini professionali. Qualifica di sostituto d'imposta del curatore fallimentare e del commissario liquidatore. Ris. n. 95/E del 11/5/2007.
- Disciplina della previdenza complementare. Circ. n. 70/E del 2007.
- Chiarimenti in merito al regime transitorio applicabile alle somme erogate a titolo di incentivo all'esodo. Ris. n. 138/E e n. 208/E del 19/6/2007.
- Modifiche IRPEF. Chiarimenti. Circ. n. 1/E del 2008.
- Trattamento delle somme erogate come incentivo all'esodo. Circ. n. 62/E del 29/12/2008.
- Cessione di ramo d'azienda e somme corrisposte al dipendente. Ris. n. 135/E del 28/5/2009.
- Indennità di fine mandato corrisposto ai sindaci. Ris. n. 29/E del 15/4/2010.
- Prestiti concessi al personale dipendente. Ris. n. 46/E del 28/5/2010.
- Risposte a quesiti vari. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Indennità di fine rapporto. Circ. n. 3/E del 28/2/2012.
- Bonus € 80. Circ. n. 8/E del 28/4/2014.
- Bonus € 80. Ulteriori chiarimenti. Circ. n. 9/E del 14/5/2014.
- Bonus € 80. Chiarimenti. Circ. n. 22/E del 11/7/2014.

(1) *Articolo abrogato dall'art. 21, c.3, lett. c) DLgs 5/12/2005, n. 252.*

Articolo (1)

20

Prestazioni pensionistiche (ex art. 17-bis) (abrogato)

Articolo

20

bis

Redditi dei soci delle società personali in caso di recesso, esclusione, riduzione del capitale liquidazione

1. Ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera l), si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 47, comma 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata.

Note di collegamento

Prassi

- Redditi da recesso. Opzione tassazione ordinaria. Tassazione in capo al socio uscente secondo il generale principio di competenza. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Impresa familiare. Recesso del coniuge. Ris. n. 176/E del 2008.
- Risposte a stampa specializzata. Circ. n. 47/E del 2008.

Articolo

21

Determinazione dell'imposta per gli altri redditi tassati separatamente (ex art. 18)

1. Per gli altri redditi tassati separatamente, a esclusione di quelli in cui alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 17 e di quelli imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di cui alla lettera l) del medesimo comma 1 dell'articolo 17, l'imposta è determinata applicando all'ammontare percepito, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione ovvero, per i redditi e le somme indicati, rispettivamente, nelle lettere b), c-bis) e n-bis) del comma 1 dell'articolo 17, all'anno in cui sono percepiti. Per i redditi di cui alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 17 e per quelli imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di cui alla lettera l) del medesimo comma 1 dell'articolo 17, l'imposta è determinata applicando all'ammontare conseguito o imputato, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati rispettivamente conseguiti o imputati. Se per le somme conseguite a titolo di rimborso di cui alla lettera n-bis) del comma 1 dell'articolo 17 è stata riconosciuta la detrazione, l'imposta è determinata applicando un'aliquota non superiore al 27%.
2. Nell'ipotesi di cui al comma 3 dell'articolo 7 si procede alla tassazione separata nei confronti degli eredi e dei legatari; l'imposta dovuta da ciascuno di essi è determinata applicando all'ammontare percepito, diminuito della quota dell'imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione, l'aliquota corrispondente alla metà del suo reddito complessivo netto nel biennio anteriore all'anno in cui si è aperta la successione.
3. Se in uno dei 2 anni anteriori non vi è stato reddito imponibile si applica l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno; se non vi è stato reddito imponibile in alcuno dei 2 anni si applica l'aliquota stabilita all'articolo 11 per il primo scaglione di reddito.
4. Per gli emolumenti arretrati di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 17 l'imposta determinata ai sensi dei precedenti commi è ridotta di un importo pari a quello delle detrazioni previste nell'articolo 12 e nei commi 1 e 2 dell'articolo 13 se e nella misura in cui non siano state fruite per ciascuno degli anni cui gli arretrati si riferiscono. Gli aventi diritto agli arretrati devono dichiarare al soggetto che li corrisponde l'ammontare delle detrazioni fruite per ciascuno degli anni cui si riferiscono.
5. Per i redditi indicati alle lettere c), d), e) e f) del comma 1 dell'articolo 17 l'imposta si applica anche sulle eventuali anticipazioni salvo conguaglio.

Note di collegamento

Prassi

- Indennità per ferie non godute. Ris. n. 5/MF del 12/1/1995.
- Risposte alla stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Indennità di fine rapporto. Circ. n. 3/E del 28/2/2012.

Articolo

22

Scomputo degli acconti (ex art. 19)

1. Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine: a) l'ammontare dei crediti per le imposte pagate all'estero secondo le modalità di cui all'articolo 165; b) i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta; c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente. Le ritenute operate nell'anno successivo a quello di competenza dei redditi e anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi possono essere scomputate dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza dei redditi o, alternativamente, dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomputano dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti (1).
 2. Se l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta, dei versamenti e delle ritenute, è superiore a quello dell'imposta netta sul reddito complessivo, il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del periodo di imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi. Per i redditi tassati separatamente, se l'ammontare delle ritenute, dei versamenti e dei crediti è superiore a quello dell'imposta netta di cui agli articoli 19 e 21, il contribuente ha diritto al rimborso dell'eccedenza.
- (1) *Comma modificato dall'art. 5 DL 22/10/2016, n. 193.*

Note di collegamento

Normativa

- DPR 4/2/1988, n. 42. Art. 4. Acconti d'imposta versati in eccedenza.
- Art. 14 DL 1/7/2009 n. 78. Imposta sulle plusvalenze su oro non industriale di società e enti.

Prassi

- Trasferimento ai soci dei crediti d'imposta. Ris. n. 163/E del 31/7/2003.
- Risposte alla stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Utilizzo ritenute delle società. Chiarimenti. Circ. n. 56/E del 23/12/2009.
- Regime della trasparenza. Acconti. Chiarimenti. Ris. n. 99/E del 3/10/2011.
- Rimborso imposte per dichiarazioni non prodotte. Circ. n. 34/E del 6/8/2012.
- Rimborso imposte per dichiarazioni non prodotte. Circ. n. 21/E del 25/6/2013.
- Correzione errati versamenti. Circ. n. 27/E del 2/8/2013.
- Ritenute per i minimi. Ris. n. 47 del 5/7/2013.
- Redditi esteri. Ris. n. 48 del 8/7/2013.
- Ritenute minimi. Ris. 55 del 5/8/2013.
- 730 senza sostituto. Circ. n. 28/E del 22/8/2013.
- Compensazioni, detrazioni e rimborsi. Circ. n. 10/E del 14/5/2014.
- Ritenute agenti. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.

Articolo

23

Applicazione dell'imposta ai non residenti (ex art. 20)

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:
 - a) i redditi fondiari;
 - b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
 - c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;
 - d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
 - e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
 - f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con

esclusione:

- 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;
 - 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;
 - 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;
 - g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti, nonché quelli di cui all'articolo 55-bis, comma 1, secondo periodo (1).
2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:
- a) le pensioni, gli assegni a esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'articolo 17;
 - b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 50;
 - c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;
 - d) i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

(2) *Comma modificato dall'art. 1 L 11/12/2016, n. 232.*

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Non residenti. Attività d'impresa svolta in Italia. Non necessità di "stabile organizzazione". Cass. civ. Sent. n. 2229 del 28/11/1995.

Prassi

- Co co co non residenti. Compensi e rimborsi spese. Ris. n.20/MF del 25/2/2000.
- Dividendi corrisposti a socio non residente. Circ. n. 9/E del 26/1/2001.
- Collaborazione coordinata e continuativa. Prestazioni rese all'estero da soggetti non residenti. Non assoggettabili a ritenuta. Circ. n. 7/E del 26/1/2001.
- Compensi per la collaborazione coordinata e continuativa corrisposti a un non residente per prestazioni rese fuori ed entro i confini nazionali. Trattamento fiscale. Circ. n. 58/E del 18/6/2001.
- Nuove modalità di attribuzione del codice fiscale e di presentazione delle dichiarazioni dei redditi per i non residenti. Circ. n. 74/E del 2/8/2001.
- Non residenti. Esonero dall'imposta sostitutiva per interessi, premi e altri frutti di obbligazioni, per altri redditi di capitale e taluni redditi diversi di natura finanziaria. Ambito soggettivo e "autocertificazione". Circ. n. 23/E del 1/3/2002.
- Attuazione della Direttiva 2003/49/CE concernente il regime fiscale applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi. Circ. n. 47/E del 2/11/2005.
- Compensi derivanti da contratto di collaborazione coordinata e continuativa con sportivi residenti al di fuori del territorio dello Stato. Trattamento fiscale. Ris. n. 79/E del 16/6/2006.
- Attività bancaria svolta all'interno delle basi militari NATO in Italia. Localizzazione dei redditi e configurabilità di una stabile organizzazione in Italia. Ris. n. 141/E del 10/4/2008.
- Capitalizzazione pensione integrativa erogata a residente all'estero. Ris. n. 40/E del 17/2/2009.
- Scudo fiscale. Requisiti di residenza. Circ. n. 43/E e 48/E del 2009.
- Disciplina fiscale del trust. Chiarimenti. Circ. n. 61/E del 27/12/2010.
- Quadro RW, chiarimenti. Circ. n. 28/E del 21/6/2011.
- Trattamento fiscale degli interessi corrisposti a non residenti. Ris. n. 89/E del 25/9/2012.
- Redditi esteri. Ris. n. 48 del 8/7/2013.

- Monitoraggio fiscale. Chiarimenti. Circ. n. 38/E del 23/12/2013.
- Compilazione quadro RW. Chiarimenti. Circ. n. 10/E del 14/5/2014.
- Indicazione stock options nel quadro RW. Ris. n. 73/E del 25/7/2014.

Articolo

24

Determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti (ex art. 21)

1. Nei confronti dei non residenti l'imposta si applica sul reddito complessivo e sui redditi tassati separatamente a norma dei precedenti articoli, salvo il disposto dei commi 2 e 3.
 2. Dal reddito complessivo sono deducibili soltanto gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) e l) del comma 1 dell'articolo 10.
 3. Dall'imposta lorda si scomputano le detrazioni di cui all'articolo 13 nonché quelle di cui all'articolo 15, comma 1, lettere a), b), g), h), h-bis) e i), e dell'articolo 16-bis. Le detrazioni per carichi di famiglia non competono (1).
 - 3-bis. In deroga alle disposizioni contenute nel comma 1, nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio italiano che assicurino un adeguato scambio di informazioni, l'imposta dovuta è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da 1 a 23, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75% del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni di attuazione del presente comma (2).
- (1) *Comma modificato dall'art. 36, c. 22, lett. b), DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248, sostituito dall'art. 1, c. 6, lett. e) L 27/12/2006, n. 296, a decorrere dal 1/1/2007 e, successivamente, modificato dall'art. 4, c. 1, lett. d), DL 6/12/2011, n. 201, conv. con mod., L 22/12/2011, n. 214, a decorrere dal 1/1/2012, ex art. 5, c. 5 DL 20/1/2011.*
- (2) *Comma introdotto dall'art. 7, c. 1, L 30/10/2014, n. 161 e successivamente modificato dall'art. 1, c. 954, lett. c), L 28/12/2015, n. 208. Vedi DM 21/9/2015.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1, c. 1324-1326, L 27/12/2006 n. 296, spettanza detrazioni per carichi di famiglia ai non residenti
- L 27/12/1997, n. 449, art. 1. Interventi di recupero del patrimonio edilizio. Detrazione riconosciuta anche a non residenti su immobili siti in Italia.
- DM n. 149/2007. Norme attuative della disposizione di cui all'art. 1, c. 1324 L n. 296/2006.

Prassi

- Riconoscimento delle detrazioni per familiari a favore di non residenti. Ris. n. 6/E del 2008.
- Compilazione modello 730. Circ. n. 34/E del 2008.
- Detrazione figli dei non residenti. Ris. n. 242/E del 13/6/2008.
- Familiari a carico di non residenti. Documentazione. Circ. n. 18/E del 21/4/2009.
- Detrazione per familiari di non residenti. Proroga. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.

Articolo (1)

24

bis

Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia

1. Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, possono optare per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva, di cui al comma 2 del presente articolo, dei redditi prodotti all'estero individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, a condizione che non siano state fiscalmente residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, per un tempo almeno pari a 9 periodi d'imposta nel corso dei 10 precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. L'imposta sostitutiva non si applica ai redditi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), realizzati nei primi 5 periodi d'imposta di validità dell'opzione, che rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione di cui all'articolo 68, comma 3.
2. Per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui al comma 1, relativamente ai redditi prodotti all'estero di cui al comma 1 è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di € 100.000 per ciascun periodo d'imposta in cui è valida la predetta opzione. Tale importo è ridotto a € 25.000 per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari di cui al comma 6. L'imposta è versata in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili,

- le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'imposta non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo.
3. L'opzione di cui al comma 1 deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27/7/2000, n. 212, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ai sensi del comma 1 del presente articolo ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta. Le persone fisiche di cui al comma 1 indicano nell'opzione la giurisdizione o le giurisdizioni in cui hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione. L'Agenzia delle entrate trasmette tali informazioni, attraverso gli idonei strumenti di cooperazione amministrativa, alle autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione.
 4. L'opzione di cui al comma 1 è revocabile e comunque cessa di produrre effetti decorsi 15 anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione. Gli effetti dell'opzione cessano in ogni caso in ipotesi di omesso o parziale versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2 nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti. La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.
 5. Le persone fisiche di cui al comma 1, per sé o per uno o più dei familiari di cui al comma 6, possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione ovvero con successiva modifica della stessa. Soltanto in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Ai fini dell'individuazione dello Stato o territorio estero in cui sono prodotti i redditi si applicano i medesimi criteri di cui all'articolo 23.
 6. Su richiesta del soggetto che esercita l'opzione di cui al comma 1, l'opzione ivi prevista può essere estesa nel corso di tutto il periodo dell'opzione a uno o più dei familiari di cui all'articolo 433 del codice civile, purché soddisfino le condizioni di cui al comma 1. In tal caso, il soggetto che esercita l'opzione indica la giurisdizione o le giurisdizioni in cui i familiari a cui si estende il regime avevano l'ultima residenza prima dell'esercizio di validità dell'opzione. L'estensione dell'opzione può essere revocata in relazione a uno o più familiari di cui al periodo precedente. La revoca dall'opzione o la decadenza dal regime del soggetto che esercita l'opzione si estendono anche ai familiari. La decadenza dal regime di uno o più dei familiari per omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva loro riferita non comporta decadenza dal regime per le persone fisiche di cui al comma 1.
- (1) *Articolo aggiunto dall'art. 1, c. 152, L. 11/12/2016, n. 232, a decorrere dal 1/1/2017. Tali disposizioni si applicano (per la prima volta) con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della medesima L. n. 232/2016.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 11, L. 27/7/2000, n. 212, Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente. Art. 11 Interpello del contribuente.
- Art. 433 Codice Civile.

Redditi fondiari

Articolo

25

**Redditi fondiari
(ex art. 22)**

1. Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio.
2. I redditi fondiari si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati.

Note di collegamento

Normativa

- L 21/11/2000, n. 342, art. 74. Attribuzione o modificazione delle rendite catastali per terreni e fabbricati.
- Art. 1, c. 44, L 11/12/2016, n. 232. Abolizione redditi dominicali e agrari per i terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, limitatamente agli anni 2017, 2018 e 2019.

Prassi

- Bonus straordinario per le famiglie a basso reddito. Chiarimenti. Circ. n. 2/E del 3/2/2009.

Articolo

26

**Imputazione dei redditi fondiari
(ex art. 23)**

1. I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'articolo 33, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso. I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili a uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità è riconosciuto un credito d'imposta di pari ammontare.
2. Nei casi di contitolarità della proprietà o altro diritto reale sull'immobile o di coesistenza di più diritti reali su di esso il reddito fondiario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun soggetto per la parte corrispondente al suo diritto.
3. Se il possesso dell'immobile è stato trasferito, in tutto o in parte, nel corso del periodo di imposta, il reddito fondiario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun soggetto proporzionalmente alla durata del suo possesso.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 832 codice civile. Proprietà.
- Artt. 957-960 codice civile. Enfiteusi.
- Artt. 978-981 codice civile. Usufrutto.
- Artt. 1021-1022 codice civile. Altri diritti reali.
- L 21/11/2000, n. 342, art. 74. Attribuzione o modificazione delle rendite catastali.
- Art. 1, c. 44, L 11/12/2016, n. 232. Abolizione redditi dominicali e agrari per i terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, limitatamente agli anni 2017, 2018 e 2019.

Giurisprudenza

- Mancata percezione dei canoni. Nella determinazione del reddito imponibile degli immobili locati ha rilevanza la concreta percezione dei canoni. In caso di mancato pagamento da parte dell'inquilino, la rendita del fabbricato è solo quella catastale. Cass. civ. Sent. n. 6911 del 7/5/2003.
- Locazione di immobile da parte del promissario acquirente. In tema IRPEF non va compreso fra i redditi da fabbricato quello derivante dalla locazione di un immobile stipulata da persona non proprietaria nè titolare di altro diritto reale sul bene in questione. Cass. civ. Sent. n. 19166 del 15/12/2003.
- Ris. consensuale del contratto di locazione e mancato pagamento dei canoni anteriori alla Ris. Non esclusione dei canoni dalla base imponibile IRPEF, salvo che non risulti la inequivoca volontà delle parti di attribuire alla Ris. stessa efficacia retroattiva. Cass. civ. Sent. n. 24444 del 18/11/2005.

Prassi

- Obbligo di dichiarare il reddito dell'immobile nel caso in cui, in attesa del rogito, vi sia stata l'effettiva immissione del possesso dell'immobile. Ai fini del trasferimen-

to del diritto di proprietà dei beni immobili da cui deriva l'obbligo di dichiarare il reddito dell'immobile, non è necessario l'atto pubblico ma è sufficiente una scrittura privata che attesti il trasferimento del possesso dell'immobile medesimo art. 1350 codice civile. Circ. n. 73/MF del 27/5/1994.

- Trasferimento di immobile con scrittura privata. Conseguenze per il venditore e l'acquirente nel caso in cui l'atto sia idoneo a trasferire il diritto di proprietà e nel caso in cui abbia solo effetto obbligatorio. Circ. n. 73/MF del 27/5/1994.
- Redditi fondiari. Imponibilità, indipendentemente dall'effettiva percezione, in quanto rappresentativi di capacità contributiva. Circ. n. 150/MF del 7/7/1999.
- Canoni di locazione di immobili a uso abitativo non percepiti. Credito d'imposta pari alle imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti. Imponibilità della rendita catastale. Circ. n. 150/MF del 7/7/1999.
- Canoni non percepiti per morosità del locatario. Loro non concorrente alla formazione del reddito. Riscossione dei predetti canoni in un successivo periodo di imposta. Loro tassazione separata. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Canoni di locazione di immobili a uso commerciale non percepiti. Imponibilità. Circ. n. 101/MF del 19/5/2000.
- Redditi fondiari. Ris. n. 381/E del 14/10/2008.
- Imputazione redditi fondiari. Ris. n. 394/E del 22/10/2008.
- Comunione familiare. Esercizio di diritti comuni su fondi di proprietà collettiva. Ris. n. 69/E del 7/7/2010.
- Cedolare secca. Chiarimenti. Circ. n. 26/E del 1/6/2011.
- Cedolare secca. Risposta a quesiti. Circ. n. 20/E del 4/6/2012.
- Cedolare secca e remissione in bonis. Circ. n. 47/E del 20/12/2012.
- Rapporti tra IMU e IRPEF. Circ. n. 5/E del 11/3/2013.
- Cedolare secca. Chiarimenti. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
- Tassazione dei redditi e mini IMU. Ris. n. 41/E del 18/4/2014.
- Rapporto IMU e IRPEF. Locazioni non percepite. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Incontri con la stampa specializzata. Cedolare secca. Circ. 12/E dell'8/4/2016.

Articolo

27

**Reddito
dominicale
dei terreni
(ex art. 24)**

1. Il reddito dominicale è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32.
2. Non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito d'impresa di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 55.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1, c. 44, L 11/12/2016, n. 232. Abolizione redditi dominicali e agrari per i terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, limitatamente agli anni 2017, 2018 e 2019.

Prassi

- Società semplice agricola. Attività svolta su terreni di proprietà dei soci. Criterio di imputazione del reddito agrario e dominicale. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Atti di aggiornamento geometrico. Redazione e sottoscrizione ad opera degli Agrotecnici e degli Agrotecnici laureati. Circ. n. 3/T del 2008.

Articolo

28

**Determinazione
del reddito
dominicale
(ex art. 25)**

1. Il reddito dominicale è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite, secondo le norme della legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno.
 2. Le tariffe d'estimo sono sottoposte a revisione quando se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni nelle quantità e nei prezzi dei prodotti e dei mezzi di produzione o nell'organizzazione e strutturazione aziendale, e comunque ogni 10 anni.
 3. La revisione è disposta con decreto del Ministro delle finanze, previo parere della Commissione censuaria centrale e può essere effettuata, d'ufficio o su richiesta dei comuni interessati, anche per singole zone censuarie e per singole qualità e classi di terreni. Prima di procedervi gli uffici tecnici erariali devono sentire i comuni interessati.
 4. Le modificazioni derivanti dalla revisione hanno effetto dall'anno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del nuovo prospetto delle tariffe d'estimo.
- 4-bis. Il reddito dominicale delle superfici adibite alle colture prodotte in serra o

alla funghicoltura, in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, è determinato mediante l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia.

Note di collegamento

Normativa

- L 23/12/1996 n. 662. art. 3, c. 50-52. Rivalutazione delle rendite dei terreni dal 1/1/1997.
- L 15/12/1998, n. 441, art. 14. A decorrere dal 7/1/1999, la rivalutazione del reddito dominicale (per il proprietario del terreno) e del reddito agrario (per il conduttore), non si applica relativamente a terreni concessi in affitto per usi agricoli a giovani che non hanno compiuto i 40 anni, aventi la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale o che acquisiscano tali qualifiche entro 12 mesi dalla stipula del contratto di affitto, purché la durata del contratto stesso non sia inferiore a 5 anni. La disposizione si applica anche ai contratti in corso al 7/1/1999, che alla scadenza vengano rinnovati, per un periodo di almeno 5 anni, a soggetti che possiedono le caratteristiche sopra indicate.
- L 24/12/2012, n. 228. Art. 1, c. 512, come modificato dall'art. 7, c. 4, DL 24/6/2014, n. 91. Ulteriore rivalutazione delle rendite dei terreni.
- Art. 1, c. 44, L 11/12/2016, n. 232. Abolizione redditi dominicali e agrari per i terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, limitatamente agli anni 2017, 2018 e 2019.

Giurisprudenza

- Possesso di soli redditi fondiari. Preclusioni per l'accertamento sintetico. L'accertamento catastale è l'unico criterio di determinazione dei redditi fondiari, e nella specie dei redditi agrari e dominicali, risultando assolutamente incompatibili ulteriori forme di accertamento ed in particolare quello sintetico di cui all'art. 38, DPR 29/9/1973, n. 600. Corte Cost., 25/7/1995 n. 377.

Prassi

- Imprenditoria giovanile in agricoltura. Condizioni. Ris. n. 53/MF del 5/5/2000.
- Rivalutazione rendite dominicali e agrarie. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.

1. Dà luogo a variazioni del reddito dominicale in aumento la sostituzione della qualità di coltura allibrata in catasto con altra di maggiore reddito.
2. Danno luogo a variazioni di reddito dominicale in diminuzione:
 - a) la sostituzione della qualità di coltura allibrata in catasto con altra di minore reddito;
 - b) la diminuzione della capacità produttiva del terreno per naturale esaurimento o per altra causa di forza maggiore, anche se non vi è stato cambiamento di coltura, ovvero per eventi fitopatologici o entomologici interessanti le piantagioni.
3. Non si tiene conto delle variazioni dipendenti da deterioramenti intenzionali o da circostanze transitorie.
4. Le variazioni indicate nei commi 1 e 2 danno luogo a revisione del classamento dei terreni cui si riferiscono. Se a tali terreni non si possono attribuire qualità o classi già esistenti nel comune o nella sezione censuaria, si applicano le tariffe più prossime per ammontare fra quelle attribuite a terreni della stessa qualità di coltura ubicati in altri comuni o sezioni censuarie, purché in condizioni agrologicamente equiparabili. Tuttavia se detti terreni risultano di rilevante estensione o se la loro redditività diverge sensibilmente dalle tariffe applicate nel comune o nella sezione censuaria, si istituiscono per essi apposite qualità e classi, secondo le norme della legge catastale.
5. Quando si verificano variazioni a carattere permanente nello stato delle colture e in determinati comuni o sezioni censuarie, può essere in ogni tempo disposta con decreto del Ministro delle finanze, su richiesta della Commissione censuaria distrettuale o d'ufficio e in ogni caso previo parere della Commissione censuaria centrale, l'istituzione di nuove qualità e classi in sostituzione di quelle esistenti.

Note di collegamento

Normativa

- L 21/11/2000, n. 342, art. 74. Attribuzione o modificazione delle rendite catastali per terreni e fabbricati. Disposizioni in vigore dal 2000 e disposizioni applicabili alle attribuzioni o modificazioni di rendite adottate entro il 31/12/1999.
- Art. 1, c. 44, L 11/12/2016, n. 232. Abolizione redditi dominicali e agrari per i

Articolo

29

Variazioni del reddito dominicale (ex art. 26)

terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, limitatamente agli anni 2017, 2018 e 2019.

Prassi

- Adozione versione 2 della procedura DOCTE per la dichiarazione delle variazioni di coltura delle particelle di catasto terreni. Circ. del 15/03/2011 n. 3. Agenzia del Territorio - Direzione centrale Catasto e cartografia.

Articolo

30

Denuncia e decorrenza delle variazioni (ex art. 27)

1. Le variazioni del reddito dominicale contemplate dai commi 1 e 2 dell'articolo 29 devono essere denunciate dal contribuente all'ufficio tecnico erariale. Nella denuncia devono essere indicate la partita catastale e le particelle cui le variazioni si riferiscono; se queste riguardano porzioni di particelle deve essere unita la dimostrazione grafica del frazionamento.
2. Le variazioni in aumento devono essere denunciate entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui si sono verificati i fatti indicati nel comma 1 dell'articolo 29 e hanno effetto da tale anno.
3. Le variazioni in diminuzione hanno effetto dall'anno in cui si sono verificati i fatti indicati nel comma 2 dell'articolo 29 se la denuncia è stata presentata entro il 31 gennaio dell'anno successivo; se la denuncia è stata presentata dopo, dall'anno in cui è stata presentata.
4. Le variazioni del reddito dominicale contemplate dal comma 5 dell'articolo 29 hanno effetto dall'anno successivo a quello di pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale.

Note di collegamento

Normativa

- L 21/11/2000, n. 342, art. 74. Attribuzione o modificazione delle rendite catastali per terreni e fabbricati. Disposizioni in vigore dal 2000 e disposizioni applicabili alle attribuzioni o modificazioni di rendite adottate entro il 31/12/1999.
- Art. 1, c. 44, L 11/12/2016, n. 232. Abolizione redditi dominicali e agrari per i terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, limitatamente agli anni 2017, 2018 e 2019.

Articolo

31

Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali (ex art. 28)

- [1. **(abrogato)** (1).]
 2. In caso di perdita, per eventi naturali, di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo rustico preso a base per la formazione delle tariffe d'estimo, il reddito dominicale, per l'anno in cui si è verificata la perdita, si considera inesistente. L'evento dannoso deve essere denunciato dal possessore danneggiato entro 3 mesi dalla data in cui si è verificato ovvero, se la data non sia esattamente determinabile, almeno 15 giorni prima dell'inizio del raccolto. La denuncia deve essere presentata all'ufficio tecnico erariale, che provvede all'accertamento della diminuzione del prodotto, sentito l'ispettorato provinciale dell'agricoltura, e la trasmette all'ufficio delle imposte.
 3. Se l'evento dannoso interessa una pluralità di fondi rustici gli uffici tecnici erariali, su richiesta dei sindaci dei comuni interessati o di altri soggetti nell'interesse dei possessori danneggiati, sentiti gli ispettorati provinciali dell'agricoltura, provvedono alla delimitazione delle zone danneggiate e all'accertamento della diminuzione dei prodotti e trasmettono agli uffici delle imposte nel cui distretto sono situati i fondi le corografie relative alle zone delimitate, indicando le ditte catastali comprese in detta zona e il reddito dominicale relativo a ciascuna di esse.
 4. Ai fini del presente articolo il fondo rustico deve essere costituito da particelle catastali riportate in una stessa partita e contigue l'una all'altra in modo da formare un unico appezzamento. La contiguità non si considera interrotta da strade, ferrovie e corsi di acqua naturali o artificiali eventualmente interposti.
- (1) *Comma abrogato dall'art. 7, c. 3, DL 24/6/2014, n. 91, conv. con mod., L 11/8/2014, n. 116.*

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Terreni. Perdite per eventi naturali. Soggetti legittimati a richiedere la delimitazione delle zone danneggiate sono i sindaci dei comuni interessati e non i singoli contribuenti. Cass. civ. Sent. n. 11228 del 30/7/2002.

Prassi

- Riduzione del reddito dominicale e agrario per calamità naturali o mancata coltivazione Compete sia al proprietario che all'affittuario. Circ. n. 24/E del 10/6/2004.

Articolo

32

Reddito agrario
(ex art. 29)

1. Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.
2. Sono considerate attività agricole:
 - a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
 - b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno 1/4 dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
 - c) le attività di cui al comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni 2 anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali
3. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste, è stabilito per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata.
4. Non si considerano produttivi di reddito agrario i terreni indicati nel comma 2 dell'articolo 27.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2135 codice civile. Imprenditore agricolo.
- L 23/12/1996 n. 662. art. 3, c. 50-52. Rivalutazione delle rendite dei terreni dal 1/1/1997.
- Art. 1, c. 423, L n. 266 del 23/12/2005, come modificato dall'articolo 22, DL 24/4/2014, n. 66, conv. con mod., L 23/6/2014: "Firme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondoeffettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, c. 3 codice civile. Il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'IVA il coefficiente di redditività del 25%".
- Art. 1, c. 1093-1095, L 27/12/2006 n. 296: "1093. Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2, DLgs 29/3/2004, n. 99, come da ultimo modificato dal c. 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 del Tuir, e successive modificazioni. 1094. Si considerano imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci. In tale ipotesi, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%. 1095. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, sono dettate le modalità applicative del c. 1093".
- Acquacoltura. Concetto. Quando è attività agricola. L 5/12/1992, n. 102, art. 1 e 2.
- Allevamento di cincillà. È produttivo di reddito agrario. DM 26/1/1993.
- Imprenditore agricolo a titolo principale. Attribuzione della qualifica alle società di persone, alle cooperative e alle società di capitali. DLgs18/5/2001, n. 228, art. 10.
- DM 19/3/2004. Individuazione delle attività agricole.
- DM 20/4/2006. Individuazione dei capi allevabili nei limiti di potenzialità del terreno.
- DM 11/7/2007. Individuazione dei beni oggetto delle attività connesse.
- DM 26/10/2007. Individuazione dei beni oggetto delle attività connesse.
- Art. 9, DLgs 14/3/2011, n. 23. Introduzione IMU.
- DM 17/6/2011. Individuazione dei beni oggetto delle attività connesse.

- Art.13, DL 6/12/2011, applicazione dell'IMU per il 2012.
- L 24/12/2012, n. 228. Art. 1, c. 512. Ulteriore rivalutazione delle rendite dei terreni da applicare nel triennio 2013/2015
- Art. 1, c. 36, L 27/12/2013, ripristino opzione reddito catastale per le società agricole. "36. I commi 513 e 514 dell'art. 1, L 24/12/2012, n. 228, sono abrogati. I commi 1093 e 1094 dell'art. 1, L 27/12/2006, n. 296, e successive modificazioni, riacquistano efficacia dalla data di entrata in vigore della presente legge".
- L 28/07/2016 n. 154 Deleghe al Governo e ulteriori disposizioni in materia di semplificazione, razionalizzazione e competitività dei settori agricolo e agroalimentare, nonché sanzioni in materia di pesca illegale.
- Art. 1, c. 44, L 11/12/2016, n. 232. Abolizione redditi dominicali e agrari per i terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, limitatamente agli anni 2017, 2018 e 2019.

Giurisprudenza

- Accertamento sintetico. Inapplicabilità nel caso di solo possesso di redditi fondiari. Condizioni. Corte Cost., Sent. n. 377 del 25/7/1995.
- Attività di coltivazione in serra e connessa vendita dei prodotti della terra. Attività connessa a quella agricola. Cass. civ. Sent. n. 5781 del 20/4/2002.
- Costruzione di fabbricati strumentali all'agricoltura. Ruralità. Cass. civ. Sent. n. 9760 del 18/6/2003.
- Il reddito agrario è quello determinato catastalmente. Irrilevanza del conseguimento di un reddito agrario superiore a quello catastale. Comm. Trib. Centr., dec. n. 497 del 12/2/1994.
- Macellazione del bestiame di grosso taglio. Attività agricola. È tale se in diretto collegamento strumentale con il terreno destinato all'allevamento del bestiame da macellazione. Comm. Trib. Centr., dec. n. 3258 del 8/7/1994.
- Attività di macellazione, manipolazione e vendita di bestiame svolta da una cooperativa quando l'attività di allevamento di animali da cortile o da stalla è svolta dai suoi soci. Attività agricola. Comm. Trib. Centr., dec. n. 435 del 10/6/1994.
- Attività di produzione, vendita e messa a dimora di piante prodotte nei terreni coltivati a vivai. Attività agricola. Comm. Trib. Centr., dec. n. 813 del 10/1/1995.
- Attività ortovivaistica. Limiti entro cui è produttiva di reddito agrario. Comm. Trib. Centr., dec. n. 813 del 10/1/1995.
- Attività agricola. Esercizio di ulteriori attività non agricole. Opzione del contribuente per l'applicazione separata dell'imposta secondo regimi diversi. Ammissibilità. Attività agrituristica. Spese sostenute per la ristrutturazione e la manutenzione di immobili. Regime ordinario di detrazione IVA. Applicabilità. Cass. civ. Sent. n. 21965 del 28/10/2015.

Prassi

- Società di persone che esercitano attività agricola. Modalità di compilazione della dichiarazione dei redditi. Ris. n. 123/MF-III-6-431 del 16/5/1995.
- Attività agricola esercitata da società di persone. Criterio di compilazione della dichiarazione dei redditi. Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Società "agricole" in nome collettivo e in accomandita semplice. Determinazione analitica e non catastale del reddito. Regime contabile semplificato per il 1997 con facoltà di optare per il regime ordinario. Telefisco 1997 del 28/1/1997.
- Società semplice agricola. Attività svolta su terreni di proprietà dei soci. Criterio di imputazione del reddito agrario e dominicale. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Contributi a fondo perduto corrisposti a soggetti non costituenti "imprese" che esercitano attività agricole. Ritenuta del 4%, ex art. 28, DPR n. 600/1973. Non obbligatorietà. Ris. n. 150/MF-V-5-2019 del 5/6/1995.
- Trattamento assistenziale Inail ai titolari di reddito agrario. È reddito sostitutivo di quello agrario determinato catastalmente. Detraibilità dall'IRPEF delle eventuali ritenute subite. Ris. n. 50/E del 18/4/2001.
- Funghicoltura. Quando può essere considerata attività agricola. Circ. n. 137/MF del 15/5/1997.
- Funghicoltura. Produzione svolta su più di 2 ripiani o bancali. Attività industriale e non agraria. Inapplicabilità dell'art. 29 Tuir. Ris. n. 148/MF del 26/9/2000.
- Funghicoltura. Produzione di micelio di fungo. Chiarimenti. Ris. n. 20/E del 2006.
- Produzioni agricole in serre. Calcolo della superficie di produzione ai fini della determinazione del reddito. Circ. n. 137/MF del 15/5/1997.
- Coltivazione di fiori e piante in serra e loro commercializzazione. Natura agraria dell'attività. Quando è tale. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Cessione di terreni edificabili. Redditi diversi e non agrari. Chiarimenti. Ris. n. 137/E del 2004.
- Le novità in materia di attività agricole di cui alla L n. 350 del 2003. Circ. n. 44/E del 15/11/2004.

- Redditi prodotti dagli imprenditori agricoli individuali nell'esercizio delle attività agricole. Modalità di determinazione del reddito. Ris. n. 77/E del 10/6/2005.
- Reddito Agrario. Attività di acquicoltura. Ris. n. 127/E del 13/9/2005.
- Socio cooperativa che svolge attività di acquicoltura. Chiarimenti. Ris. n. 142/E del 19/12/2006.
- Produzione di biogas. Chiarimenti. Ris. n. 17/E del 2005.
- Attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili. Il tenore letterale della disposizione in esame fa inequivocabilmente rientrare i relativi redditi fra i redditi agrari stimati catastalmente. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Cessione quote latte e diritti di reimpianto vigneti. Reddito agrario. Ris. n. 51/E del 4/4/2006.
- Allevamento dei cani. Attività agricola. Precisazioni. Circ. n. 19/E del 13/6/2006.
- Cessione e produzione di energia. Chiarimenti. Circ. n. 32/E del 6/7/2009.
- Tremonti ter. Chiarimenti. Circ. n. 44/E del 27/10/2009.
- Lavori di distribuzione terreni e interrimento fanghi. Ris. n. 74/E del 26/7/2010.
- Società agricole. Opzione per la tassazione catastale. Circ. n. 50/E del 1/10/2010.
- Contribuenti minimi. Cause di esclusione. Attività agricola. Ris. n. 27/E del 7/3/2011.
- Determinazione base imponibile IRAP per gli imprenditori agricoli. Ris. Ag. E. n. 3/E del 9/1/2012.
- Rivalutazione rendite dominicali e agrarie. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.

Articolo

33

Imputazione del reddito agrario (ex art. 30)

1. Se il terreno è dato in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare reddito complessivo dell'affittuario, anziché quello del possessore, a partire dalla data in cui ha effetto il contratto.
 2. Nei casi di conduzione associata, salvo il disposto dell'articolo 5, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza. Il possessore del terreno o l'affittuario deve allegare alla dichiarazione dei redditi un atto sottoscritto da tutti gli associati dal quale risultino la quota del reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto. Mancando la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della ripartizione del reddito si presume che questo sia ripartito in parti uguali.
 - 2-bis. Sono considerate produttive di reddito agrario anche le attività di coltivazione di prodotti vegetali per conto di terzi svolte nei limiti di cui all'articolo 32, comma 2, lettera h) (1).
- (1) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 176, L. n. 244 del 24/12/2007.*

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Partecipanza agraria. Imputazione agli assegnatari, e non alla partecipanza, dei redditi agrario e dominicale. Comm. Trib. Centr., dec. n. 3833 del 30/1/1996.

Prassi

- Allevamento di animali mediante soccida semplice. Chiarimenti. Ris. n. 9/1266/MF del 26/7/1979.
- Comunione familiare. Esercizio di diritti comuni su fondi di proprietà collettiva. Ris. n. 69/E del 7/7/2010.
- Applicabilità delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina alle pertinenze dei terreni agricoli. Ris. n. 26/E del 6/3/2015.

Articolo

34

Determinazione del reddito agrario (ex art. 31)

1. Il reddito agrario è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale.
2. Le tariffe d'estimo sono sottoposte a revisione secondo le disposizioni dell'articolo 28. Alle revisioni si procede contemporaneamente a quelle previste nel detto articolo agli effetti del reddito dominicale.
3. Le revisioni del classamento disposte ai sensi degli articoli 29 e 30 valgono anche per i redditi agrari. Per i terreni condotti in affitto o in forma associata le denunce di cui all'articolo 30 possono essere presentate anche dall'affittuario o da uno degli associati.
4. Per la determinazione del reddito agrario delle superfici adibite alle colture prodotte in serra o alla funghicoltura si applica la disposizione del comma 4-bis dell'articolo 28.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1, c. 44, L. 11/12/2016, n. 232. Abolizione redditi dominicali e agrari per i

terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, limitatamente agli anni 2017, 2018 e 2019.

Prassi

- Regime fiscale del trasferimento dei diritti di aiuto PAC da parte di imprese agricole. Ris. n. 114/E del 17/10/2006.

Articolo

35

Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali (ex art. 32)

1. Nelle ipotesi previste dall'articolo 31 il reddito agrario si considera inesistente.

Note di collegamento

Prassi

- Mancata coltivazione di terreni in fitto. Imputazione dei redditi dei terreni. Chiarimenti. Circ. n. 24/E del 2004.

Articolo

36

Reddito dei fabbricati (ex art. 33)

1. Il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana.
 2. Per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo. Le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari.
 3. Non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, compresi i monasteri di clausura, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione e le loro pertinenze. Non si considerano, altresì, produttive di reddito le unità immobiliari per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, limitatamente al periodo di validità del provvedimento durante il quale l'unità immobiliare non è comunque utilizzata.
- 3-bis. Il reddito imputabile a ciascun condomino derivante dagli immobili di cui all'articolo 1117, n. 2, del codice civile oggetto di proprietà comune, cui è attribuita o attribuibile un'autonoma rendita catastale, non concorre a formare il reddito del contribuente se d'importo non superiore a € 25,82.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1-13, DLgs 9/11/1998, n. 427. La "multiproprietà immobiliare".
- Art. 817 codice civile. Pertinenze.
- Art. 1117 codice civile. Parti comuni dell'edificio.
- Art. 3, DLgs 14/3/2011, n. 23. Introduzione cedolare secca.
- Art. 9, DLgs 14/3/2011, n. 23. Introduzione IMU.
- Art.13, DL 6/12/2011, applicazione dell'IMU per il 2012.

Giurisprudenza

- Residence. Strumentalità dei miniappartamenti. Reddito d'impresa e non reddito fondiario. Comm. Trib. Centr. dec. n. 3379 del 29/10/1991.

Prassi

- Immobili. Quadro generale delle categorie catastali. Integrazioni e modificazioni. Circ. n. 5/3/1100/MF del 14/3/1992.
- Concessione edilizia per demolizione e ricostruzione di immobile. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Penale per ritardato rilascio dell'immobile concesso in locazione. Intassabilità. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Redditi dei fabbricati sottoposti ad espropriazione immobiliare. Adempimenti del custode giudiziario. Ris. n. 158/E del 11/11/2005.
- Cedolare secca. Circ. n. 26/E del 1/6/2011.
- IMU. Circ. n. 3/DF del 18/5/2012.
- Cedolare secca. Risposta a quesiti. Circ. n. 20/E del 4/6/2012.
- Cedolare secca e remissione in bonis. Circ. n. 47/E del 20/12/2012.
- Rapporti tra IMU e IRPEF. Circ. n. 5/E del 11/3/2013.

Articolo

37

Determinazione del reddito dei fabbricati (ex art. 34)

- Immobili inagibili ai fini IMU. Cedolare secca. Chiarimenti. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
- Tassazione dei redditi e mini IMU. Ris. n. 41/E del 18/4/2014.
- Rapporto IMU e IRPEF. Locazioni non percepite. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Incontri con la stampa specializzata. Cedolare secca. Circ. 12/E dell'8/4/2016.

1. Il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta.
 2. Le tariffe d'estimo e i redditi dei fabbricati a destinazione speciale o particolare sono sottoposti a revisione quando se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni di carattere permanente nella capacità di reddito delle unità immobiliari e comunque ogni 10 anni. La revisione è disposta con decreto del Ministro delle finanze previo parere della Commissione censuaria centrale e può essere effettuata per singole zone censuarie. Prima di procedervi gli uffici tecnici erariali devono sentire i comuni interessati.
 3. Le modificazioni derivanti dalla revisione hanno effetto dall'anno di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del nuovo prospetto delle tariffe, ovvero, nel caso di stima diretta, dall'anno in cui è stato notificato il nuovo reddito al possessore iscritto in catasto. Se la pubblicazione o la notificazione avviene oltre il mese precedente quello stabilito per il versamento dell'acconto di imposta, le modificazioni hanno effetto dall'anno successivo.
 4. Il reddito delle unità immobiliari non ancora iscritte in catasto è determinato comparativamente a quello delle unità simili già iscritte.
 - 4-bis. Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfettariamente del 5%, sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione. Per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, la riduzione è elevata al 25%. Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22/1/2004, n. 42, la riduzione è elevata al 35% (1).
- [4-ter. **(abrogato)** (2).]
 [4-quater. **(abrogato)** (3).]
 (1) *Comma modificato dall'art. 4, c. 74, L 28/6/2012, n. 92.*
 (2) *Comma abrogato dall'art. 4, c. 3, DL 31/5/1994, n. 330, conv. con mod., L 27/7/1994, n. 473.*
 (3) *Comma abrogato dall'art. 18, c. 4, L 13/5/1999, n. 133.*

Note di collegamento

Normativa

- L 30/12/1991, n. 413. art. 11, c. 2: Reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico "2. In ogni caso il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3, L 1/6/1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato".
- L 23/12/1996, n. 662. art. 3, c. 48, 50, 51 e 52: Rivalutazione del 5% delle rendite dei fabbricati e rivalutazione dei redditi dominicali
- L 9/12/1998, n. 431. art. 8, c. 1-3. Fabbricati ubicati in capoluoghi di provincia e in comuni ad alta tensione abitativa. Ulteriore riduzione del 30% del reddito derivante da locazioni.
- L 21/11/2000, n. 342, art. 74. Attribuzione o modificazione delle rendite catastali per terreni e fabbricati. Disposizioni in vigore dal 2000 e disposizioni applicabili alle attribuzioni e modificazioni di rendite adottate entro il 31/12/1999.
- L 30/12/2004 n. 311 art. 1 c. 342: inserimento dell'art. 41-ter nel DPR n. 600 del 29/9/1973. "Art. 41-ter. (Accertamento dei redditi di fabbricati) (NB: le disposizioni del 41-ter, DPR n. 600/1973 non trovano applicazione nei confronti dei contratti di locazione di immobili ad uso abitativo stipulati o rinnovati a norma degli artt. 2, c. 3 e 4, c. 2 e 3, L 9/12/1998, n. 431).
- Locazione fabbricati. Comunicazione al conduttore del codice fiscale e dei dati identificativi dell'immobile. Obbligo a regime. DL 11/7/1992, n. 333 conv. in L

- 8/8/1992, n. 359. art. 8, c. 3, 2° periodo.
- Ulteriore riduzione del 30% del reddito imponibile derivante da locazioni in base ad "accordo controllato". Sua configurazione. Criteri di calcolo della riduzione complessiva derivante dall'applicazione al canone sia della riduzione ordinaria che dell'ulteriore riduzione. L 9/12/1998, n. 431, art. 8, c. 1-4.
- Art. 3, DLgs 14/3/2011, n. 23. Introduzione cedolare secca.
- Art. 9, DLgs 14/3/2011, n. 23. Introduzione IMU.
- Art.13, DL 6/12/2011, applicazione dell'IMU per il 2012.

Giurisprudenza

- Immobile di interesse storico o artistico concesso in locazione. Vale il reddito indicato dall'art. 11, c. 2, L n. 413/1991 e non quello effettivo. Cass. civ. Sent. n. 2442 del 18/3/1999.
- Immobile di interesse storico o artistico concesso in locazione. Vale il reddito indicato dall'art. 11, c. 2, L n. 413/1991 e non quello effettivo. Cass. civ. Sent. n. 12790 del 15/5/2001.
- Immobile di interesse storico o artistico. Reddito indicato dall'art. 11, c. 2, L 413/1991. Conferma. Cass. civ. Sent. n. 700 del 19/1/2004.
- Immobile di interesse storico o artistico. Reddito indicato dall'art. 11, c. 2, L 413/1991. Conferma. Corte Cost., Sent. 346 del 28/11/2003.
- Fabbricati. Revisione della rendita catastale. Cass. civ. Sent. n. 11211 del 30/7/2002.

Prassi

- Fabbricati inagibili o inabitabili e fabbricati agibili ma non più utilizzati. Ris. n. 7/2186/MF del 30/10/1992.
- Reddito di fabbricati. Spese di manutenzione forfettarie e documentate. Criteri di deduzione. Opinione ministeriale. Risposta ministeriale alla interrogazione parlamentare n. 5-01451 del 16/7/1993.
- Canoni di locazione di immobili a uso abitativo, posseduti dall'impresa, non percepiti. Credito d'imposta pari alle imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti. Imponibilità della rendita catastale. Circ. 150/MF del 7/7/1999.
- Canoni di locazione di immobile a uso commerciale non percepiti. Imponibilità. Circ. n. 101/MF del 19/5/2000.
- Deduzione abitazione principale. Soggetto residente in fabbricato rurale. Non compete. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Contratti di locazione transitori per soddisfare le esigenze di studenti universitari. Requisiti per fruire dell'agevolazione di cui all'art. 8. L n. 431/1998. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Comuni ad alta densità abitativa. Locazione di immobili a canone agevolato. Esclusione dall'elenco dei comuni nel corso della locazione. Conseguenze in materia di agevolazione IRPEF. Cessazione con effetto dall'anno in cui avviene la cancellazione. Ris. n. 44/E del 7/4/2005.
- Coniuge separato assegnatario della casa familiare, che non sia comproprietario o contitolare di diritti reali di godimento. Imputazione del relativo reddito fondiario. Non compete. Anche in tal caso i redditi fondiari sono imponibili in capo a chi ha il possesso dell'immobile a titolo di proprietà o di altro diritto reale. Circ. n. 17/E del 18/5/2006.
- Fabbricati di interesse storico-artistico. Definizione delle controversie. Circ. n. 9/E del 14/3/2005.
- Determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico e gestione delle relative controversie. Circ. n. 2/E del 17/1/2006.
- Determinazione catastale del reddito. Immobili di interesse storico e/o artistico posseduti in regime d'impresa. Agevolazione ex art. 11, L n. 413/1991. Compete solo per gli immobili con reddito a determinazione catastale. Ris. n. 99/E del 3/8/2006.
- Fabbricati di interesse storico-artistico. Chiarimenti. Ris. n. 28/E del 9/3/2011.
- Cedolare secca. Chiarimenti. Circ. n. 26/E del 1/6/2011.
- IMU. Circ. n. 3/DF del 18/5/2012.
- Cedolare secca. Risposta a quesiti. Circ. n. 20/E del 4/6/2012
- Cedolare secca e remissione in bonis. Circ. n. 47/E del 20/12/2012.
- Rapporti tra IMU e IRPEF. Circ. n. 5/E del 11/3/2013.
- Immobili inagibili ai fini IMU: Cedolare secca. Chiarimenti. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
- Tassazione dei redditi e mini IMU. Ris. n. 41/E del 18/4/2014.
- Rapporto IMU e IRPEF. Locazioni non percepite. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Incontri con la stampa specializzata. Cedolare secca. Circ. 12/E dell'8/4/2016.

Articolo

38

Variazioni del reddito dei fabbricati (ex art. 35)

1. Se per un triennio il reddito lordo effettivo di una unità immobiliare differisce dalla rendita catastale per almeno il 50% di questa, l'ufficio tecnico erariale, su segnalazione dell'ufficio delle imposte o del comune o su domanda del contribuente, procede a verifica ai fini del diverso classamento dell'unità immobiliare, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, della nuova determinazione della rendita. Il reddito lordo effettivo è costituito dai canoni di locazione risultanti dai relativi contratti; in mancanza di questi, è determinato comparativamente a canoni di locazione di unità immobiliari aventi caratteristiche simili e ubicate nello stesso fabbricato o in fabbricati vicini.
2. Se la verifica interessa un numero elevato di unità immobiliari di una zona censuaria, il Ministro delle finanze, previo parere della Commissione censuaria centrale, dispone per l'intera zona la revisione del classamento e la stima diretta dei redditi dei fabbricati a destinazione speciale o particolare.

Note di collegamento

Normativa

- Tariffe d'estimo. Revisione generale e assunzione del "metro quadro" come parametro di consistenza degli immobili. Applicazione dei nuovi estimi dal 1/1/2000. DPR n. 138 del 23/3/1998, artt. 3, 5, 13.

Giurisprudenza

- Fabbricati. Revisione della rendita catastale. Cass. civ. Sent. n. 11211 del 30/7/2002.

Prassi

- Fabbricati inagibili o inabitabili e fabbricati agibili ma non più utilizzati. Ris. n. 7/2186/MF del 30/10/1992.

66

Articolo

39

Decorrenza delle variazioni (ex art. 36)

1. Le variazioni del reddito risultanti dalle revisioni effettuate a norma dell'articolo 38 hanno effetto dal 1 gennaio dell'anno successivo al triennio in cui si sono verificati i presupposti per la revisione.

Note di collegamento

Normativa

- DPR 23/3/1998, n. 138, artt. 3, 5, 13.

Articolo

40

Fabbricati di nuova costruzione (ex art. 37)

1. Il reddito dei fabbricati di nuova costruzione concorre a formare il reddito complessivo dalla data in cui il fabbricato è divenuto atto all'uso cui è destinato o è stato comunque utilizzato dal possessore.

Note di collegamento

Normativa

- DPR 23/3/1998, n. 138, artt. 3, 5, 13.

Articolo

41

Unità immobiliari non locate (ex art. 38)

1. Se le unità immobiliari a uso di abitazione, possedute in aggiunta a quelle adibite ad abitazione principale del possessore o di suoi familiari o all'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali da parte degli stessi, sono utilizzate direttamente, anche come residenze secondarie, dal possessore o dai suoi familiari o sono comunque tenute a propria disposizione, il reddito è aumentato di 1/3.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 3, DLgs 14/3/2011, n. 23. Introduzione cedolare secca.
- Art. 9, DLgs 14/3/2011, n. 23. Introduzione IMU.

- Art.13, DL 6/12/2011, applicazione dell'IMU per il 2012.
- Prassi**
- Fabbricati "sfitti", "a disposizione" e "inagibili". Criteri di determinazione. Circ. n. 73/MF del 27/5/1994.
 - Immobile inutilizzato per mancanza di allacciamenti alle reti di erogazione di energia elettrica, acqua e gas. Inapplicabilità della maggiorazione di 1/3. Nota M. n. 984/E del 17/7/1997.
 - Unità immobiliari a disposizione. Comproprietà. Circ. n. 101/MF del 19/5/2000.
 - Immobile concesso in comodato. Tassabilità del reddito catastale aumentato di 1/3. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
 - Fabbricati di interesse storico-artistico. Chiarimenti. Ris. n. 28/E del 9/3/2011.
 - Cedolare secca. Chiarimenti. Circ. n. 26/E del 1/6/2011.
 - IMU. Circ. n. 3/DF del 18/5/2012.
 - Cedolare secca. Risposta a quesiti. Circ. n. 20/E del 4/6/2012.
 - Cedolare secca e remissione in bonis. Circ. n. 47/E del 20/12/2012.
 - Rapporti tra IMU e IRPEF. Circ. n. 5/E del 11/3/2013.
 - Immobili inagibili ai fini IMU: Cedolare secca. Chiarimenti. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
 - Tassazione dei redditi e mini IMU. Ris. n. 41/E del 18/4/2014.
 - Rapporto IMU e IRPEF. Locazioni non percepite. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
 - Incontri con la stampa specializzata. Cedolare secca. Circ. 12/E dell'8/4/2016.

Articolo

42

Costruzioni rurali
(ex art. 39)

1. Non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono e destinate:
 - a) all'abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza dei lavoratori agricoli, nonché dei familiari conviventi a loro carico, sempre che le caratteristiche dell'immobile siano rispondenti alle esigenze delle attività esercitate;
 - b) al ricovero degli animali di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 e di quelli occorrenti per la coltivazione;
 - c) alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione;
 - d) alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli e alle attività di manipolazione e trasformazione di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 32.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 817 codice civile. Pertinenze.
- Art. 9, c. 3, 3-bis, 4, 5 e 6, L 30/12/1993, n. 557. Fabbricati rurali. Condizioni. Abrogazione implicita dell'art. 42 del Tuir.
- Art. 17, c. 3, L 31/1/1994, n. 97. Costruzioni rurali destinate all'agriturismo in territori montani-Regime fiscale.
- Art. 2, c. 38, DL n. 262/2006. I fabbricati per i quali a seguito del disposto del c. 37 vengono meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità devono essere dichiarati al catasto entro la data del 30/6/2007. In tale caso non si applicano le sanzioni previste dall'art. 28 del RDL 13/4/1939, n. 652, conv. con mod., L 11/8/1939, n. 1249, e successive modificazioni. In caso di inadempienza si applicano le disposizioni contenute nel c. 36.
- Art. 23, DL 30/12/2008, n. 207. Non imponibilità ICI dei fabbricati rurali.
- Art. 3, DLgs 14/3/2011, n. 23. Introduzione cedolare secca.
- Art. 9, DLgs 14/3/2011, n. 23. Introduzione IMU.
- Art. 7, DL n. 70 del 13/5/2011. Certificazione possesso dei requisiti di ruralità.
- DM 14/9/2011, MEF. Modalità applicative per il riconoscimento della ruralità.
- Art.13, DL 6/12/2011, applicazione dell'IMU per il 2012.
- Art. 29, DL 29/12/2011, n. 216, proroga dei termini per l'accatastamento dei fabbricati rurali.

Giurisprudenza

- Dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio. Condizioni di ruralità. Non sufficienza. Cass. civ. Sent. n. 7446 del 14/5/2003.
- Costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola: Natura di ruralità. Esclusione solo per i fabbricati aventi uso abitativo con caratteristiche di lusso. Cass. civ. Sent. n. 9760 del 18/6/2003.
- Fabbricati rurali. Requisiti oggettivi e soggettivi. Cass. civ. Sent. n. 24152 del

Articolo

43

**Immobili non
produttivi di
reddito fondiario
(ex art. 40)**

- 29/12/2004.
 - Fabbricati rurali. Ici. Requisiti. Cass. civ., Sez V, Sent. n. 13677 del 24/6/2005.
 - Fabbricati rurali. Imponibilità ICI. Cass. civ., SS.UU., Sent. n. 18565 del 2009.
- Prassi**
- Fabbricati destinati alla “protezione” delle piante. Sono costruzioni rurali. Circ. 9/9/1993, n. 3/MF.
 - La presenza di familiari non a carico non esclude la ruralità. Circ. del 27/5/1994, n. 73/MF.
 - Limiti di superficie per i fabbricati rurali. Precisazioni. Circ. del 27/5/1994, n. 73/MF.
 - L'accatastamento e il riconoscimento della ruralità devono precedere la stipula dell'atto notarile di vendita o la presentazione della denuncia di successione. Ris. n. 87/MF. del 31/5/1999.

1. Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi a imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni.
2. Ai fini delle imposte sul reddito si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto nell'articolo 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato.

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Immobili appartenenti a società in nome collettivo e in accomandita semplice. Per presunzione assoluta sono beni relativi all'impresa e non sono produttivi di reddito fondiario. Cass. civ. Sent. n. 12393 del 1/4/1998.
- Immobili strumentali utilizzati direttamente dal possessore esclusivamente per l'esercizio d'impresa. sono relativi all'impresa a prescindere dall'iscrizione nei registri di inventario o dei beni ammortizzabili. Cass. civ. Sent. n. 22587 del 20/10/2006.
- Immobili appartenenti ad impresa commerciale. Beni strumentali dell'impresa. Funzione strumentale. necessità. Cass. civ. Sent. n. 12999 del 4/6/2007.
- Immobile non produttivo di reddito fondiario. abitazione in uso ai dipendenti addebiati agli impianti. Comm. Trib. Centr., dec. n. 761 del 22/10/1993.
- Attività d'impresa in immobile posseduto in proprietà tra un imprenditore e un non imprenditore. Intassabilità ai fini IRPEF della quota attribuibile all'imprenditore. Comm. Trib. Cen. dec. n. 3951 del 20/10/1994.

Prassi

- Estromissione immobile dell'imprenditore. Chiarimenti. Circ. n. 39/E del 15/4/2008 e Ris. n. 188/E, 280/E e 433/E del 2008.
- Reddito di lavoro autonomo. Cessione di bene immobile strumentale. Ris. n. 13/E del 2/3/2010.
- Contribuenti minimi. Acquisto di immobile. Ris. n. 123/E del 30/11/2010.

CAPO III

Redditi di capitale

Articolo

44

**Redditi
di capitale
(ex art. 41)**

1. Sono redditi di capitale:
 - a) gli interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti;
 - b) gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, nonché dei certificati di massa;
 - c) le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue di cui agli articoli 1861 e 1869 del codice civile;
 - d) i compensi per prestazioni di fideiussione o di altra garanzia;
 - e) gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, salvo il disposto della lettera d) del comma 2 dell'articolo 53;

- è ricompresa tra gli utili la remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento;
- f) gli utili derivanti da associazioni in partecipazione e dai contratti indicati nel comma 1 dell'articolo 2554 del codice civile, salvo il disposto della lettera c) del comma 2 dell'articolo 53;
- g) i proventi derivanti dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti;
- g-bis) i proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute;
- g-ter) i proventi derivanti dal mutuo di titoli garantito;
- g-quater) i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione;
- g-quinques) i redditi derivanti dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche di cui alla lettera h-bis) del comma 1, dell'articolo 50 erogate in forma periodica e delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale;
- g-sexies) i redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'articolo 73, comma 2, anche se non residenti;
- h) gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto.
2. Ai fini delle imposte sui redditi:
- a) si considerano simili alle azioni, i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi. Le partecipazioni al capitale o al patrimonio, nonché i titoli e gli strumenti finanziari di cui al periodo precedente emessi da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), si considerano simili alle azioni a condizione che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente; a tale fine l'ineducibilità deve risultare da una dichiarazione dell'emittente stesso o da altri elementi certi e precisi;
- [b) **(abrogata)** (1);]
- c) si considerano simili alle obbligazioni:
- 1) i buoni fruttiferi emessi da società esercenti la vendita a rate di autoveicoli, autorizzate ai sensi dell'articolo 29 del regio decreto-legge 15/3/1927, n. 436, convertito dalla legge 19/2/1928, n. 510;
 - 2) i titoli di massa che contengono l'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata, con o senza la corresponsione di proventi periodici, e che non attribuiscono ai possessori alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'impresa emittente o dell'affare in relazione al quale siano stati emessi, né di controllo sulla gestione stessa.

(1) Lettera abrogata dall'art. 2, c. 1, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1813 codice civile. Mutui.
- Art. 1766 codice civile. Depositi.
- Art. 1824 codice civile. Conti correnti.
- Art. 2410 codice civile. Obbligazioni.
- Art. 1936 codice civile. Fideiussione.

- Artt. 2784 e 2808 codice civile. Altre garanzie.
- Artt. 2432 e 2492 codice civile. Partecipazione agli utili.
- Art. 2554 codice civile. Partecipazione agli utili e alle perdite.
- Art. 29 R.DL 15/3/1927, n. 436. Disciplina dei contratti di compravendita degli autoveicoli ed istituzione del PRA.

Giurisprudenza

- Accertamento. Sulla base di dati bancari. Indicazione della fonte del reddito. Irrelevanza. Cass. civ. Sent. n. 1436 del 2/12/2005.
- Redditi di capitale. Imputazione. Società per azioni a ristrettissima base azionaria. Utili extracontabili. Distribuzione ai soci. Presunzione. Cass. civ. Sent. n. 16729 del 20/6/2005.
- Incorporazione di una banca privata in una banca pubblica. Somme percepite dai soci della banca privata a seguito della (necessaria) liquidazione delle loro quote. Assoggettamento a ritenuta d'acconto. Cass. civ. Sent. n. 19714 del 14/4/2005.
- Somme versate al cliente vittima di attività fraudolenta della società fiduciaria. Natura reddituale. Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 22772 del 23/10/2006.
- Società di capitali a ristretta base sociale. Presunzione di distribuzione degli utili occulti. Cass. civ. Sent. n. 24491 del 26/10/2006.
- Somme versate al cliente vittima di attività fraudolenta della società fiduciaria. Natura reddituale. Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 22772 del 28/4/2006.
- Dirigenti. Presidenza complementare. Prestazioni erogate alla cessazione del servizio. Ritenute applicabili Misura. Sent. Cass. civ., sez. Unite, 22/6/2011, n. 13642.

Prassi

- Il nuovo regime di tassazione dei redditi di capitale. Circ. n. 26/E del 16/6/2004.
- Assegnazione gratuita ai soci di nuove azioni e aumento gratuito del valore nominale delle azioni o quote già emesse. Non costituisce reddito per i soci. Ris. n. 26/E del 25/2/2005.
- Apporto di opere o servizi e conferimento non proporzionale. Azioni con voto limitato a specifici argomenti. Azioni prive di diritti di voto per cause non legate alla natura del titolo. Dividendi distribuiti da CFC per le quali non sia stato ottenuto interpello favorevole alla disapplicazione degli artt. 167 e 168 del Tuir. Distribuzione di riserve di capitale. Recesso tipico. Determinazione del costo della partecipazione. Circ. n. 10/E del 15/3/2005.
- Strumenti finanziari emessi da società di capitali a fronte di apporto di opere e servizi. Disciplina fiscale del conferimento. Non rileva fiscalmente l'apporto per il conferente. Trattamento fiscale della remunerazione. Assimilazione agli utili. Ris. n. 138/E del 4/10/2005.
- Somme rimborsate da Amministrazione finanziaria estera efferenti la distribuzione di dividendi. sono "proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale", di cui all'art. 44, c.1, lett. h) del Tuir e, conseguentemente, scontano la tassazione integrale in capo al percettore secondo il principio di cassa o di competenza, se impresa. Ris. n. 170/E del 12/12/2005.
- Dividendi e redditi diversi di natura finanziaria. Circ. n. 4/E del 18/1/2006.
- Trattamento fiscale applicabile alle prestazioni erogate dal fondo integrativo dell'ENEL ai propri dipendenti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro. Ris. n. 186/E del 25/7/2007.
- Trust. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- Classificazione dei redditi. Interessi moratori e interessi per dilazione di pagamento. Importi appartenenti alla categoria dei redditi di lavoro dipendente. Tassazione nell'anno in cui sono pagati. Ris. n. 292/E del 12/10/2007.
- Titoli di debito emessi da società a responsabilità limitata. Disciplina fiscale Ris. n. 54/E del 3/3/2009.
- Fondi comuni di investimento mobiliare italiani ed esteri. Circ. n. 33/E del 15/7/2011.
- Commento alle novità fiscali DL 18/10/2012, n. 179, conv. con mod., dall'art. 1, c. 1, L 17/12/2012, n. 221 recante "Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese", nonché L 24/12/2012, n. 228, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato. Primi chiarimenti. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.
- Modifica dell'aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria. Artt. 3 e 4 DL 24/4/2014, n. 66, conv. con mod., L 23/6/2014, n. 89. Circ. n. 19/E del 27/6/2014.
- Fondi di investimento alternativi. Artt. da 9 a 14, DLgs 4/2/2014, n. 44 emanato in attuazione della direttiva 2011/61/UE. Circ. n. 21/E del 10/7/2014.
- Sostituto d'imposta. Cessione quote fondi mobiliari chiusi. Ris. n. 101/E del 19/11/2014.
- Utili derivanti dalle azioni e dagli strumenti finanziari Consulenza giuridica Individuazione del soggetto tenuto all'applicazione delle ritenute ed imposte sostitutive sui redditi di natura finanziaria. Art. 27-ter, DPR 29/9/1973, n. 600. Ris. n.

Articolo
45
**Determinazione
 del reddito
 di capitale
 (ex art. 42)**

- 16/E del 16/2/2015.
- Regime di esenzione da ritenuta alla fonte sugli interessi sui finanziamenti a medio e lungo termine. Ris. n. 84/E del 29/9/2016.
- Problematiche relative alla tassazione di capitali percepiti in caso di morte in dipendenza di contratti di assicurazione vita. Art. 1 L 23/12/2014, n. 190 (legge di stabilità 2015). Circ. n. 8/E dell'1/4/2016.

1. Il reddito di capitale è costituito dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo di imposta senza alcuna deduzione. Nei redditi di cui alle lettere a), b), f) e g) del comma 1 dell'articolo 44 è compresa anche la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e il prezzo di emissione o la somma impiegata, apportata o affidata in gestione, ovvero il valore normale dei beni impiegati, apportati o affidati in gestione. I proventi di cui alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 44 sono determinati valutando le somme impiegate, apportate o affidate in gestione nonché le somme percepite o il valore normale dei beni ricevuti, rispettivamente, secondo il cambio del giorno in cui le somme o i valori sono impiegati o incassati. Qualora la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e il prezzo di emissione dei titoli o certificati indicati nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 44 sia determinabile in tutto o in parte in funzione di eventi o di parametri non ancora certi o determinati alla data di emissione dei titoli o certificati, la parte di detto importo, proporzionalmente riferibile al periodo di tempo intercorrente fra la data di emissione e quella in cui l'evento o il parametro assumono rilevanza ai fini della determinazione della differenza, si considera interamente maturata in capo al possessore a tale ultima data. I proventi di cui alla lettera g-bis) del comma 1 dell'articolo 44 sono costituiti dalla differenza positiva tra i corrispettivi globali di trasferimento dei titoli e delle valute. Da tale differenza si computano gli interessi e gli altri proventi dei titoli, non rappresentativi di partecipazioni, maturati nel periodo di durata del rapporto, con esclusione dei redditi esenti dalle imposte sui redditi. Nei proventi di cui alla lettera g-ter) si comprende, oltre al compenso per il mutuo, anche il controvalore degli interessi e degli altri proventi dei titoli, non rappresentativi di partecipazioni, maturati nel periodo di durata del rapporto.
2. Per i capitali dati a mutuo gli interessi, salvo prova contraria, si presumono percepiti alle scadenze e nella misura pattuita per iscritto. Se le scadenze non sono stabilite per iscritto gli interessi si presumono percepiti nell'ammontare maturato nel periodo di imposta. Se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale.
3. Per i contratti di conto corrente e per le operazioni bancarie regolate in conto corrente si considerano percepiti anche gli interessi compensati a norma di legge o di contratto.
4. I capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione costituiscono reddito per la parte corrispondente alla differenza tra l'ammontare percepito e quello dei premi pagati. Si considera corrisposto anche il capitale convertito in rendita a seguito di opzione. La predetta disposizione non si applica in ogni caso alle prestazioni erogate in forma di capitale ai sensi del decreto legislativo 21/4/1993, n. 124, e successive modificazioni e integrazioni.

[4-bis. **(abrogato)** (1).]

4-ter. I redditi di cui alla lettera g-quinquies) del comma 1 dell'articolo 44 sono costituiti dalla differenza tra l'importo di ciascuna rata di rendita o di prestazione pensionistica erogata e quello della corrispondente rata calcolata senza tenere conto dei rendimenti finanziari.

(1) *Comma abrogato dall'art. 2, c. 79, lett. d), DL 29/12/2010, n. 225, conv. con mod., L 26/2/2011, n. 10.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 21/4/1993, n. 124. Disciplina delle forme pensionistiche complementari, a norma dell'art. 3, c. 1, lett. v), L 23/10/1992, n. 421.
- Art. 1284 codice civile. Saggio legale.
- DL 31/12/1996, n. 669, art. 1, c. 5, conv. con mod., L 28/2/1997, n. 30. Norma in-

interpretativa dell'ultimo periodo del c. 4 dell'art. 42, Tuir "5. La disposizione contenuta nell'art. 13, c. 9, DLgs 21/4/1993, n. 124, e quella contenuta nell'art. 42, c. 4, ultimo periodo, del Tuir, introdotta dall'art. 11, c. 3, L 8/8/1995, n. 335, devono intendersi riferite esclusivamente ai destinatari iscritti alle forme pensionistiche complementari successivamente alla data di entrata in vigore del citato DLgs n. 124/1993.

- DLgs 21/11/1997, n. 461, art. 2, c. 2: Proventi derivanti dal mutuo di titoli garantito.
- DLgs 21/11/1997, n. 461, art. 2, c. 3: Proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute.
- Per la determinazione dei redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, vedi art. 2, c. 23 e 27, DL 13/8/2011, n. 138.

Giurisprudenza

- Società di capitali a ristretta base sociale. Presunzione di distribuzione degli utili occultati. Cass. civ. Sent. n. 24491 del 26/10/2006.
- Utili sociali extrabilancio. Si presumono percepiti nell'anno in cui sono stati realizzati. Cass. civ. Sent. n. 25688 del 26/10/2006.
- Ritenuta. Applicazione. Fattispecie. Previdenza integrativa. Adesione a fondo aziendale. Tassazione. Modalità. Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, Sent. n. 53 del 15/1/2008.
- Fondi di previdenza integrativa aziendale (PIA). Finalità previdenziali. Stipulazione di assicurazione sulla vita. Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. II, Sent. n. 88 del 23/5/2008.
- Artt. 41 e 42, c. 2, Tuir. Artt. 820, 2033, 2697, 2727 e 2729, c.c. Cass. civ. Sent. n. 2713 del 4/2/2011.
- Imputazione. Società di capitali a ristretta base societaria. Utili extracontabili. Distribuzione ai soci. Presunzione. Condizioni. Art. 45, Tuir. Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. VI, 27/5/2011, n. 40.

Prassi

- Il nuovo regime di tassazione dei redditi di capitale. Circ. n. 26/E del 16/6/2004.
- Trattamento fiscale di nuovi prodotti di natura finanziaria. Ris. n. 138/E del 17/11/2004.
- Tassazione delle rendite finanziarie. Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Polizze assicurative sulla vita. Tassazione. Modalità. Nota n. 954-148814/E del 3/11/2006.
- Regime di esenzione da ritenuta alla fonte sugli interessi sui finanziamenti a medio e lungo termine. Ris. n. 84/E del 29/9/2016.

72

Articolo

46

**Versamenti
dei soci
(ex art. 43)**

1. Le somme versate alle società commerciali e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b), dai loro soci o partecipanti si considerano date a mutuo se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo (1).
 2. La disposizione del comma 1 vale anche per le somme versate alle associazioni e ai consorzi dai loro associati o partecipanti.
- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 1, DLgs 12/12/2003, n. 344.*

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Interessi presuntivamente distribuiti ai soci. Ritenuta dell'art. 26 DPR n. 600/1973. Inapplicabilità. Cass. civ. Sent. n. 13153 del 29/12/1995 e Sent. n. 3155 del 13/12/1995.
- Finanziamento dei soci. Fruttuosità. In Mancanza di formale deliberazione. Sussiste. Ritenuta d'acconto. Obbligo. Sussiste. Cass. civ. Sent. n. 14573 del 21/6/2001.
- Disciplina delle agevolazioni tributarie. Agevolazioni varie. Altre agevolazioni. Pensioni privilegiare ordinarie attribuite a militari per invalidità conseguita in servizio volontario. Esenzione dalle imposte sui redditi. Spettanza. Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 5087 del 13/1/2005.
- Imposte patrimoniali. Debiti dell'impresa nei confronti dell'imprenditore individuale. Non commutabilità. Cass. civ. Sent. n. 12757 del 3/4/2007.
- Crediti arretrati. Tassabilità. Interessi regimi differenziati. Cass. civ. Sent. n. 4935 del 2/3/2009.
- Interessi presuntivamente distribuiti ai soci. Ritenuta dell'art. 26 DPR n. 600/1973. Applicabilità. Comm. Trib. Centr. Dec. n. 3084 del 10/5/1994.
- Interessi presuntivamente distribuiti ai soci. Ritenuta dell'art. 26 DPR n. 600/1973. Applicabilità. Comm. Trib. Centr. Dec. n. 4019 del 27/5/1996.

Articolo

47

**Utili
da partecipazione
(ex art. 44)**

1. Salvi i casi di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'articolo 73, anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40% del loro ammontare. Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.
2. Le remunerazioni dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo nella stessa percentuale di cui al comma 1, qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5% o al 25% del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto nel caso in cui si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni; se l'associante determina il reddito in base alle disposizioni di cui all'articolo 66, gli utili di cui al periodo precedente concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo dell'associato nella misura del 40%, qualora l'apporto è superiore al 25% della somma delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 e del costo complessivo dei beni ammortizzabili determinato con i criteri di cui all'articolo 110 al netto dei relativi ammortamenti. Per i contratti stipulati con associanti non residenti, la disposizione del periodo precedente si applica nel rispetto delle condizioni indicate nell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo; ove tali condizioni non siano rispettate le remunerazioni concorrono alla formazione del reddito per il loro intero ammontare.
3. Nel caso di distribuzione di utili in natura, il valore imponibile è determinato in relazione al valore normale degli stessi alla data individuata dalla lettera a) del comma 2 dell'articolo 109.
4. Nonostante quanto previsto dai commi precedenti, concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili provenienti da società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4; a tali fini, si considerano provenienti da società residenti in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali società o di partecipazioni di controllo anche di fatto, diretto o indiretto, in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano nel caso in cui gli stessi utili siano già stati imputati al socio ai sensi del comma 1 dello stesso articolo 167 o sia dimostrato, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui al comma 5, lettera b), dello stesso articolo 167, il rispetto delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'articolo 87. Ove la dimostrazione operi in applicazione della lettera a) del medesimo comma 5 dell'articolo 167, per gli utili di cui ai periodi precedenti, è riconosciuto al soggetto controllante residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolate dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili. Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, l'ammontare del credito d'imposta di cui al periodo precedente è computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione è stato omissso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere di ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lettera b) del comma 5 dell'articolo 167 ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'articolo 167, comma

- 4, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18/12/1997, n. 471. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano anche alle remunerazioni di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), relative a contratti stipulati con associanti residenti nei predetti Paesi o territori (1).
5. Non costituiscono utili le somme e i beni ricevuti dai soci delle società soggette all'imposta sul reddito delle società a titolo di ripartizione di riserve o altri fondi costituiti con sopraprezzi di emissione delle azioni o quote, con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta; tuttavia le somme o il valore normale dei beni ricevuti riducono il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.
6. In caso di aumento del capitale sociale mediante passaggio di riserve o altri fondi a capitale le azioni gratuite di nuova emissione e l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni o quote già emesse non costituiscono utili per i soci. Tuttavia se e nella misura in cui l'aumento è avvenuto mediante passaggio a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5, la riduzione del capitale esuberante successivamente deliberata è considerata distribuzione di utili; la riduzione si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo di capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5, a partire dal meno recente, ferme restando le norme delle leggi in materia di rivalutazione monetaria che dispongono diversamente.
7. Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.
8. Le disposizioni del presente articolo valgono, in quanto applicabili, anche per gli utili derivanti dalla partecipazione in enti, diversi dalle società, soggetti all'imposta di cui al titolo II.
- (1) *Comma modificato dall'art. 3, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147. Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato DLgs n. 147/2015, nonché agli utili distribuiti ed alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta. Per tali utili e plusvalenze il credito d'imposta è riconosciuto per le imposte pagate dalla società controllata a partire dal quinto periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del medesimo DLgs n. 147/2015.*

Note di collegamento

Normativa

- DM 2/4/2008. Rideterminazione delle percentuali di concorrenza degli utili alla formazione di concorrenza degli utili alla formazione del reddito.
- Art. 2442 codice civile. Passaggio di riserve a capitale.
- Art. 27, c. 1-bis, DPR n. 600/1973. Ritenuta da applicare nei casi di utile distribuito in occasione di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale.
- Art. 27, c. 2, DPR n. 600/1973. Ritenuta da applicare nei casi di distribuzione di utile in natura.
- Art. 27, c. 3, DPR n. 600/1973. Ritenuta da applicare nei casi di distribuzione di utile a soggetti non residenti.
- Art. 4, c. 1 lett. o), DLgs n. 344/2003. deroghe alla parziale esenzione delle remunerazioni corrisposte all'associato d'opera se dedotte dall'associante prima del periodo di imposta che inizia a decorrere dal 1/1/2004.
- Art. 4, c. 1 lett. q), DLgs n. 344/2003. esclusione del 95% degli utili percepiti dagli enti non commerciali. ritenuta d'acconto del 12,5% sugli utili stessi corrisposti a decorrere dall'esercizio successivo a quello che inizia dopo il 1/1/2004.
- Art. 1, comma 118, L 25/12/2015, n. 208 Sull'applicabilità delle disposizioni del secondo periodo del comma 1.

Giurisprudenza

- Somme percepite dai soci della banca privata a seguito della (necessaria) liqui-

dazione delle loro quote. Assoggettamento a ritenuta d'acconto. Cass. civ. Sent. n. 19714 del 14/4/2005.

- Fusione per incorporazione tra istituto di diritto pubblico e banca popolare cooperativa. Annullamento quote di partecipazione dei soci della banca popolare incorporata. Contestuale rimborso delle azioni. Applicazione ritenuta fiscale sulle somme corrisposte quali utili. Comm. Trib. Centr., Sez. VI. Dec. n. 6310 del 26/6/2006.

Prassi

- Il nuovo regime di tassazione dei redditi di capitale. Circ. n. 26/E del 16/6/2004.
- Associazione in partecipazione. Recesso dell'associato. conseguenze fiscali. Ris. 61/E del 16/5/2005.
- Somme rimborsate da Amministrazione finanziaria estera efferenti la distribuzione di dividendi. "Proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale", di cui alla lett. h), c. 1, dell'art. 44 del Tuir e, conseguentemente, scontano la tassazione integrale in capo al percettore secondo il principio di cassa o di competenza, se impresa. Ris. n. 170/E del 12/12/2005.
- Disposizioni correttive ed integrative al DLgs 12/12/2003, n. 344 in materia di tassazione di dividendi e di redditi diversi di natura finanziaria. Circ. n. 4/E del 18/1/2006.
- Indipendentemente dalla condizione del soggetto percettore delle somme distribuite, usufruttuario o nudo proprietario, le riserve distribuite, in presenza di utili o di riserve di utili, sono tassate in capo agli stessi come utili da partecipazione. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Partecipazione qualificata o non qualificata. A tali fini il valore dell'usufrutto e quello della nuda proprietà di una quota di partecipazione societaria si determinano secondo i criteri indicati dagli artt. 46 e 48, DPR 26/4/1986, n. 131. Ris. n. 65/E del 16/5/2006.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.

Articolo

48

**Redditi
imponibili
ad altro titolo
(ex art. 45)**

1. Non costituiscono redditi di capitale gli interessi, gli utili e gli altri proventi di cui ai precedenti articoli conseguiti dalle società e dagli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) e dalle stabili organizzazioni dei soggetti di cui alla lettera d) del medesimo comma, nonché quelli conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali.
2. I proventi di cui al comma 1, quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva, concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa.

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Prestiti ai soci. Presunzione di interessi in capo alla società. Cass. civ. Sent. n. 2672 del 13/12/1995.
- Imposte sui redditi. Lavoro dipendente. Licenziamento ingiustificato. Indennità percepita a titolo di risarcimento. Imponibilità. Cass. civ. Sent. n. 1349 del 25/1/2010.
- Imposta reddito persone fisiche, in genere Redditi di lavoro dipendente. Cass. civ. Ord. n. 1890 del 2/2/2015.
- Casse di mutualità e fondi previdenziali. Fondi speciali di previdenza. Fondo integrativo dell' ex consorzio autonomo del porto di Genova. Trattamento previdenziale. Natura. Regime tributario. Distinzione temporale. Cass. civ. Sent. n. 13982 dell'8/7/2016.
- Lavoro subordinato in genere. Danno. (lucro cessante). Cass. civ. Sent. n. 13578 del 4/7/2016.

Prassi

- Determinazione per l'anno 2013 del limite minimo di retribuzione giornaliera ed aggiornamento degli altri valori per il calcolo di tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza ed assistenza sociale. Circ. Inps n. 22 del 8/2/2013.

Redditi di lavoro dipendente

Articolo

49

**Redditi di lavoro
dipendente
(ex art. 46)**

1. Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.
2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:
 - a) le pensioni di ogni genere e gli assegni a esse equiparati;
 - b) le somme di cui all'articolo 429, ultimo comma, del codice di procedura civile.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2094 codice civile. Prestatore di lavoro subordinato.
- Art. 429 codice procedura civile. Pronuncia della sentenza. "Il giudice, quando pronuncia sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro per crediti di lavoro, deve determinare, oltre gli interessi nella misura legale, il maggior danno eventualmente subito dal lavoratore per la diminuzione di valore del suo credito, condannando al pagamento della somma relativa con decorrenza dal giorno della maturazione del diritto".
- DM 5/2/1992, art. 1. Pensioni svizzere corrisposte in Italia. Trattamento fiscale L. 30/12/1991, n. 413. art. 76.
- L. 12/4/1995, n. 116, art. 20. Assegni corrisposti ai ministri dell'Unione cristiana evangelica battista d'Italia (Ucebi)-Equiparazione fiscale ai redditi di lavoro dipendente.
- Art. 2, c. 43-45, L. 28/12/1995, n. 549. Indennizzo, pari al trattamento pensionistico, minimo ai commercianti al minuto di età compresa tra i 62 e i 65 anni se uomini, e tra i 57 e i 60 anni se donne, che cessano l'attività. Schema programmatico.
- Art. 29, L. 29/11/1995, n. 520. Assegni corrisposti ai ministri della Chiesa Evangelica Luterana in Italia (Celi). Equiparazione fiscale ai redditi di lavoro dipendente.
- DLgs 18/6/1998, n. 237, da 1 a 15. Reddito minimo di inserimento finalizzato a contrastare la povertà e l'emarginazione sociale. Sperimentazione in talune aree per il 1998-2000. Sua equiparazione, ai fini fiscali, alla pensione sociale.
- L. 23/12/1996, n. 662, art. 3, c. 199. Contributo straordinario 1996 conseguente al Trattato di Maastricht. Prelievo sui redditi di lavoro dipendente.
- L. 23/12/1998, n. 448, art. 1. Contributo straordinario conseguente al Trattato di Maastricht. Rimborso del 60% dell'importo versato per il 1996.
- L. 7/6/1999, n. 182, art. 8 e 10. Europol. Speciale trattamento fiscale del personale dipendente.

Giurisprudenza

- Abuso di diritto. Risparmio di imposta. Fringe benefit. Cass. civ. Sent. n. 27646 del 16/10/2008.
- Pensioni privilegiate ordinarie. Cass. civ. Sent. n. 3584 del 22/9/1992.
- Pensioni privilegiate ordinarie a seguito di infermità o lesioni per causa di servizio. Imponibilità. Cass. civ. Sent. n. 6613 del 7/3/1994.
- Pensioni privilegiate ordinarie di reversibilità. Imponibilità. Cass. civ. Sent. n. 10646 del 28/5/1997.
- Indennità integrativa speciale (Iis) dei pubblici dipendenti. Componente effettiva della retribuzione. Corte Cost. ord. n. 403 del 10/12/1998.
- Tfr corrisposto a un dipendente di impresa italiana che ha prestato in via continuativa servizio all'estero. Imponibilità in Italia. Cass. civ. Sent. n. 519 del 21/1/1999.
- Pensioni privilegiate ordinarie per infermità contratte in servizio sostitutivo di quello di leva. Esenzione. Cass. civ. Sent. n. 14307 del 14/5/1999.
- Somme erogate al dipendente per prestazioni lavorative eccedenti i limiti dell'orario massimo di lavoro. Natura risarcitoria. Intassabili ai fini IRPEF. Cass. civ. Sent. n. 9111 del 8/4/2002.
- Disciplina delle agevolazioni tributarie. Agevolazioni varie. Pensioni privilegiate ordinarie attribuite a militari per invalidità conseguita in servizio volontario. Esenzione dalle imposte sui redditi. Spettanza. Esclusione. Fondamento. Cass. civ. Sent. n. 18012 del 4/7/2007.
- Pensione di reversibilità spettante al figlio minore. Autonoma tassazione in capo al minore stesso in quanto costituisce "provento di attività lavorativa riferibile al minore". Comm. Trib. Centr., dec. n. 3758 del 20/4/1995.
- Indennità integrativa speciale dei pubblici dipendenti. È un componente del loro reddito di lavoro. Comm. Trib. Centr., dec. n. 3558 del 22/9/1995.

- Indennità di uniforme agli agenti della polizia municipale. Non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente. Pretura di Parma, ord. del 16/12/1997.

Prassi

- Somme erogate a seguito di transazione di cause di lavoro. Natura reddituale. Imponibilità. Secit. Relazione sull'attività svolta nel 1991. Indennità per inabilità temporanea assoluta al lavoro corrisposta dalle Casse Marittime. Carattere retributivo e non risarcitorio. Ris. n. 8/625/MF del 19/3/1993.
- Medici, biologi, paramedici, tecnici della riabilitazione. Rapporti con laboratori di analisi, istituti e poliambulatori. Quando sono di "lavoro dipendente". Inps. Circ. n. 159/MF del 12/7/1993.
- Imposta determinata, su richiesta del lavoratore, in base a un'aliquota superiore a quella tabellare. Condizioni di ammissibilità. Ris. n. III-5-439/MF del 10/4/1995.
- Integrazioni salariali, indennità di mobilità e simili. Redditi sostitutivi del reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Indennità e somme erogate a cittadini colpiti dalla tubercolosi. Imponibilità. Ris. n. 76/E/VI-13-045/MF del 24/5/1996.
- Indennizzo agli invalidi che rinunciano alla loro assunzione. Non costituisce reddito di lavoro dipendente ma è un "reddito diverso". Ris. n. 150/MF del 22/7/1996.
- "183 giorni" che formano la "maggior parte del periodo di imposta" utile ai fini di stabilire la "residenza" per la tassazione del reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 201/MF del 17/8/1996.
- Emolumenti percepiti dai biologi ambulatoriali. Sono reddito di lavoro dipendente. Ris. n. 234/E/III. 5. 656/MF del 18/10/1996.
- Pensioni privilegiate ordinarie corrisposte per menomazioni subite durante il servizio di leva prestato come guardia ausiliaria nella Polizia penitenziaria. Circ.n. 260/E/VI-13-734/MF del 28/10/1996.
- Pensione di guerra percepita dal coniuge superstite divorziato. Circ. MF n. 173/E/VI-13-355 del 19/6/1997.
- Emolumenti percepiti dagli psicologi ambulatoriali. Sono reddito di lavoro dipendente. Ris. n. 121/E/III-5-475/MF del 19/5/1997.
- Lavoro dipendente. Sue caratteristiche essenziali ai fini fiscali. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Lavoro a domicilio. Quando è considerato lavoro dipendente e quando costituisce attività d'impresa. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Pensioni di reversibilità al coniuge superstite e ai figli minori conviventi. Sono pensioni tra loro distinte. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Interessi su crediti di lavoro dipendente e rivalutazione monetaria. Assoggettamento a tassazione. Compete. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità, somme e valori sostitutivi di reddito di lavoro dipendente. Tassazione ordinaria o, se percepiti in un periodo di imposta successivo, tassazione separata. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Reddito di lavoro dipendente simulato. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità per inabilità temporanea assoluta. Intassabilità delle rendite per inabilità permanente, degli assegni per l'assistenza personale continuativa, delle rendite in caso di morte, degli assegni funerari e delle rendite di passaggio. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Equo indennizzo per menomazioni dell'integrità fisica derivanti da attività di servizio. Intassabilità. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Emolumenti per lavoro penitenziario è reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Artisti lirici sono lavoratori autonomi. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Lavoratori marittimi. Indennità per fermo navi e di temporanea inabilità al lavoro. Imponibili in quanto sostitutive del reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Compensi ai docenti universitari con incarico annuale sono reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Compensi a magistrati e funzionari statali docenti presso scuole superiori sono reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità di disoccupazione. Imponibilità in quanto sostitutiva di reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Emolumenti corrisposti dalle Aa.ss.IL ai medici addetti alle attività della "medicina dei servizi", alla "continuità assistenziale" e all'"emergenza sanitaria territoriale" sono reddito di lavoro dipendente. Ris. n. 14/MF del 5/2/1999.
- Pensioni erogate dall'Onu a soggetti residenti in Italia. Imponibilità. Ris. n. 11/MF del 10/2/2000.
- Pensioni di fonte estera percepite da un residente proveniente dai seguenti paesi: Argentina, Australia, Belgio, Canada, Regno Unito, Spagna, Stati Uniti, Svizzera, Venezuela. Modello 730/2000 per l'anno 1999.

- Disciplina applicabile ai compensi percepiti per gli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti prestati da lavoratori autonomi. Circ. n. 105/E del 12/12/2001.
- Dichiarazione dei redditi. Mod. 730/2001 redditi 2000. Assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta e dai Centri di assistenza fiscale per i lavoratori dipendenti. Istruzioni. Circ. n. 31/E del 23/3/2001.
- Questioni fiscali di interesse delle società sportive, emerse nel corso delle riunioni del Tavolo tecnico tra Agenzia delle entrate e rappresentanti della FIGC e delle Leghe Nazionali Professionisti. Circ. n. 37/E del 20/12/2013.
- Adempimento dell'obbligazione contributiva. Il principio di competenza e il principio di cassa. Chiarimenti per la Gestione Dipendenti pubblici. Art. 6, DLgs 2/9/1997, n. 314. Circ. Inps n. 97 del 14/6/2013.
- Imposta sostitutiva sulla retribuzione di produttività. Art. 1, c. 481, L n. 228/2012 DPCM 22/1/2013. Circ. n. 11/E del 30/4/2013.
- Rimborsamento chilometrico Art. 51, commi 1 e 5, del Tuir. Interpello ex art. 11, L 27/7/2000, n. 212. Ris. n. 92/E del 30/10/2015.
- Dichiarazione 730 precompilata. Risposte a quesiti formulati nel corso dell'evento "Forum 730" Il Sole24ore e chiarimenti in ordine alla proroga recata dal DPCM 26/6/2015. Circ. n. 26/E del 7/7/2015.
- Risposta del Sottosegretario Enrico Zanetti all'interrogazione presentata da Giovanni Paglia Effetti della liquidazione del TFR in busta paga sulla spettanza del bonus degli 80 euro. Interr. e Resp. Parl. n. 5-05354 del 16/4/2015.
- Dichiarazione 730 precompilata. Risposte a quesiti. Circ. n. 11/E del 23/3/2015.
- Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo. Art. 3 DL 23/12/2013, n. 145. Ris. n. 55/E del 19/7/2016.
- Premi di risultato e welfare aziendale. Art. 1, c. 182-190 Legge di Stabilità 2016. Circ. n. 28/E del 15/6/2016.
- Commento alle novità fiscali. L 28/12/2015, n. 208 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge di stabilità 2016). Primi chiarimenti. Circ. n. 20/E del 18/5/2016.

Articolo

50

Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ex art. 47)

1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:
 - a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20%, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
 - b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;
 - c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;
 - c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente;
 - d) le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33, lettera a), e 34 della legge 20/5/1985, n. 222, nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, comma 1, della legge 26/7/1974, n. 343;
 - e) i compensi per l'attività libero-professionale intramuraria del personale

- dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11/7/1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30/12/1992, n. 502, e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23/12/1996, n. 662;
- f) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, sempreché le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale, nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza, a esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;
- g) le indennità di cui all'articolo 1 della legge 31/10/1965, n. 1261 e all'articolo 1 della legge 13/8/1979, n. 384, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo e le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione e alla legge 27/12/1985, n. 816, nonché i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni l'assegnò del Presidente della Repubblica;
- h) e rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Le rendite aventi funzione previdenziale sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese autorizzate dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (Isvap) a operare nel territorio dello Stato, o quivi operanti in regime di stabilimento o di prestazioni di servizi, che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione;
- h-bis) le prestazioni pensionistiche di cui al decreto-legge 21/4/1993, n. 124, comunque erogate;
- i) gli altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 44.
- l) i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.
2. I redditi di cui alla lettera a) del comma 1 sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente a condizione che la cooperativa sia iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione, che nel suo statuto siano inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge e che tali principi siano effettivamente osservati.
3. Per i redditi indicati alle lettere e), f), g), h) e i) del comma 1 l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente non comporta le detrazioni previste dall'articolo 14.

Note di collegamento

Normativa

- L 20/5/1985, n. 222. Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi.
- L 26/7/1974, n. 343. Norme sulla liquidazione e concessione dei supplementi di congrua e degli assegni per spese di culto al clero.
- Art. 102, DPR 11/7/1980, n. 382. "Riordinamento della docenza universitaria, relativa fascia di formazione nonché sperimentazione organizzativa e didattica".
- Art. 6, c. 5, DLgs 30/12/1992, n. 502. Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'art. 1, L 23/10/1992, n. 421.
- Art. 1, c. 7, L 23/12/1996, n. 662. Misure di razionalizzazione della finanza pubblica.
- Art. 1, L 31/10/1965, n. 1261. Determinazione della indennità spettante ai membri del parlamento.
- Art. 1, L 13/8/1979, n. 384. Trattamento dei rappresentanti italiani in seno al parlamento europeo.
- Art. 114, Costituzione.
- Art. 135, Costituzione.

- L 27/12/1985, n. 816. Aspettative, permessi e indennità degli amministratori locali.
- DLgs 21/4/1993, n. 124. Disciplina delle forme pensionistiche complementari, a norma dell'art. 3, c. 1, lett. v), L 23/10/1992, n. 421.
- L 21/11/2000, n. 342, art. 62. Reddito dei soci delle cooperative di autotrasporto. Applicazione all'art. 47, c. 1, lett. a), dell'art. 62, c. 1-quater Tuir.
- DLgs 10/9/2003, n. 276. Lavoro a progetto e lavoro occasionale art. 61.
- DPR 6/12/1991. art. 3. Onorari ai membri dei seggi elettorali in occasione delle elezioni di rappresentanti dell'Italia al Parlamento Europeo. Costituiscono rimborso spese intassabile.
- DPR 10/3/1997, art. 3. Onorari ai membri dei seggi elettorali. Sono rimborsi spese intassabili.
- L 23/12/1998, n. 448, art. 72, c. 16. Attività libero professionale intramuraria. Nuovo problema connesso alla qualificazione del reddito prodotto.
- Contributo straordinario 1996 conseguente al Trattato di Maastricht. Prelievo sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. L 23/12/1996, n. 662, art. 3, c. 1999.

Giurisprudenza

- Soci di cooperative. Compensi attribuiti per inesistenti indennità di trasferta. Sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Cass. civ. Sent. n. 1885 del 17/12/1993.
- Vitalizi derivanti da cariche elettive. Imponibilità dell'intero importo anche per gli anni ante 94 in quanto non equiparabili alle "rendite vitalizie". Corte Cost., Sent. n. 289 del 4/7/1994.
- Compensi ai giudici di pace. Intassabili per la Cass. ss.uu. e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente per l'Amministrazione finanziaria. Cass. ss.uu., Sent. n. 11272, del 1/10/1998.
- Assegno di divorzio corrisposto in unica soluzione. Intassabilità per il coniuge percipiente. Cass. civ. Sent. n. 11437 del 24/3/1999.
- Borse di studio per prestazioni svolte all'estero da residente. Ritenute operate dal datore di lavoro. Legittimità. Cass. civ. Sent. n. 11809 del 23/4/2002.
- Indennità giornaliera di funzione corrisposta ai Vice Pretori Inquadramento fra le indennità e compensi corrisposti dallo Stato per l'esercizio di pubbliche funzioni. Configurabilità. Sussiste. Cass. civ. Sent. n. 15237 del 7/4/2004.
- Plusvalenze. Plusvalenza da cessione d'azienda. Corrispettivo costituito da rendita vitalizia. Tassabilità. Cass. civ. Sent. n. 10801 del 3/4/2007.
- Assegno "una tantum" al coniuge separato. Non costituisce reddito per il coniuge percipiente in quanto si configura come restituzione e risarcimento di quanto apportato da quest'ultimo al nucleo familiare durante il matrimonio. Comm. Trib. Centr. dec. n. 150 del 24/11/1993.
- Aiuti a titolo liberale. Imponibilità. Non sussiste. Inapplicabilità art. 50 Tuir per mancanza controprestazione. Comm. Trib. Prov. di Lecce, Sent. n. 701 del 31/12/2008.
- Sanzioni fiscali - Condono fiscale. Concordato preventivo biennale introdotto dall'art. 33 DL n. 269/2003. Ambito applicativo. Estensione all'Irap. Esclusione. Conseguenze. Cass. civ. Sent. n. 14266 del 13/7/2016.

Prassi

- Indennità al segretario di un consorzio pubblico. Ris. n. 8/1079/MF del 8/11/1991.
- Redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente. Secit. Relazione sull'attività svolta nel 1991. par. 4.1.3.
- Amministratori Comunità montane. Le indennità sono redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente Ris. n. 8/496/MF del 8/1/1993.
- Indennità corrisposte a dipendente della pubblica amministrazione per la partecipazione a commissioni tecniche ministeriali. Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Ris. n. 8/899/MF del 6/3/1993.
- Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, Ritenuta alla fonte in base all'aliquota marginale applicata al reddito di lavoro dipendente del percipiente anziché in base all'aliquota del 15% prevista dall'art. 24, DPR n. 600/1973. Ris. n. III-5-162/MF del 23/7/1993.
- Compensi corrisposti a membri degli organi statutari di un istituto pubblico. Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente se si tratta di membri designati dalle amministrazioni di appartenenza. Redditi di co.co.co. se si tratta di membri eletti. Ris. n. III-5-635/MF del 2/7/1994.
- Borse di studio a non residenti e ritenuta d'acconto del 10%. Ris. n. III-5-871/MF del 17/11/1994.
- Borse di studio esenti. Circ. n. 109/MF del 6/4/1995.
- Compensi ai membri di commissioni tributarie che rivestono la qualifica di dipendenti pubblici. Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Circ. n. 183/E-III-5-969/MF del 28/6/1995.

- Borse di studio estranee alla previsione normativa dell'art. 6, L. n. 398/1989. Esenzione. Non compete. Ris. n. 140/E-VI-13-0325/MF del 5/5/1995.
- Assegni temporanei integrativi. Costituiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Ris. n. 222/E-III-5-427/MF del 20/7/1995.
- Compensi corrisposti a dipendenti pubblici in qualità di collaboratori esterni. Quando sono classificabili fra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente o a quello di lavoro autonomo abituale (Co.Co.Co.) od occasionale. Ris. n. 56/E/III-5-229/MF del 17/4/1996.
- Gettoni e rimborsi spese ai membri delle Commissioni provinciali assegnazione alloggi. Quando sono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente e quando sono reddito di lavoro autonomo. Ris. n. 220/E/III-5-976/MF del 17/9/1996.
- Arretrati degli assegni alimentari all'ex coniuge. Tassazione ordinaria. Nota n. 984/MF del 17/7/1997.
- Compensi ai giudici di pace assimilati a lavoro dipendente. Nota n. 984/MF del 17/7/1997.
- Compensi ai membri di commissioni tributarie assimilati a quelli di lavoro dipendente indipendentemente dall'appartenenza o meno dei giudici tributari alla pubblica amministrazione. Inapplicabilità della Circ. n. 183/MF del 28/6/1995. Circ. n. 212/E/5-1200/MF del 25/7/1997.
- Compensi ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza. Sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Circ. n. 212/E/5-1200/MF del 25/7/1997.
- Notai e assegno integrativo per sede disagiata è reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Borse di studio vanno comprese tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente se costituiscono reddito di lavoro dipendente e se escluse dalla tassazione. Casistica. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Remunerazioni e congrue dei sacerdoti sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità e compensi percepiti dai lavoratori a carico di terzi sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, quando sono redditi di collaborazione coordinata e continuativa e quando, infine, sono redditi di lavoro autonomo occasionale. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Attività libero professionale intramuraria del personale del Ssn sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità corrisposte per cariche elettive sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Elencazione. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Rendite vitalizie e rendite a tempo determinato. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Lsu. Precisazioni. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Compensi percepiti dai lavoratori soci di coop di produzione di lavoro, di servizi, agricole e della piccola pesca. Condizioni per l'assimilazione al reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Prestazioni erogate dai fondi pensione "vecchi" e "nuovi" costituiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Compensi ai giudici tributari costituiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Criteri da adottare per la loro tassazione ordinaria e tassazione separata. Circ. n. 191/MF del 23/7/1997.
- Compensi ai membri di commissioni tributarie sono assimilati a quelli di lavoro dipendente indipendentemente dall'attività professionale abituale del giudice. Circ. n. 212/E/5-1200/MF del 25/7/1997.
- Attività libero professionale intramuraria sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Circ. n. 69/MF del 25/3/1999.
- Onorari ai componenti dei seggi elettorali da istiTuirs all'estero per le elezioni al Parlamento europeo sono rimborsi spese intassabili. Ris. n. 51/MF del 23/3/1999.
- Compensi e i "gettoni" corrisposti da Stato ed enti pubblici ai "commissari" costituiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Istruzioni Unico 99.
- Proventi delle prestazioni di ricerca e consulenza percepiti dal personale docente e non docente universitario. Sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Ris. n. 67/MF del 20/4/1998.
- Borse di studio postlaurea a medici specializzandi. Esenzione. Ris. n. 151/MF del 29/9/1999.
- Borse di studio erogate con fondi comunitari nell'ambito del programma di azione comunitaria "Socrates". Esenzione. Ris. n. 152/MF del 29/9/1999.
- Borse di studio "Programma Socrates" e somme aggiuntive corrisposte dalle università. Esenti dal 2000 se l'importo complessivo non è superiore a £ 15.000.000. Circ. n. 247/MF del 29/12/1999.
- Giudici di pace. I loro compensi sono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Circ. n. 48/MF del 12/4/2000.

- Co.Co.Co i redditi che ne derivano rientrano, dal 2001, tra “i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente”. Circ. n. 207/MF del 16/11/2000.
- Reddito dei soci delle coop di autotrasporto. Circ. n. 207/MF del 16/11/2000.
- Assegno di maternità per donna non lavoratrice per il 1999 non tassabile perchè non inquadrabile nelle categorie reddituali di cui all'art. 6 Tuir. Circ. n. 95/MF del 12/5/2000.
- Co.co.co e caratteri distintivi dal 2001. Circ. n. 7/MF del 26/1/2001.
- Indennità giornaliera di funzione ai giudici onorari di tribunale e ai viceprocuratori onorari è reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Ris. n. 51/MF del 18/4/2001.
- Prestazioni erogate dalle forme pensionistiche. Circ. n. 29/MF del 20/3/2001.
- Nuove Co.Co.Co. Effettuazione delle ritenute sulla base delle aliquote comunicate dal sostituto. Ammissibilità dal 2001. Circ. n. 58/E del 18/6/2001.
- Compensi per la Co.Co.Co. corrisposti a un non residente per prestazioni rese fuori ed entro i confini nazionali. Circ. n. 58/E del 18/6/2001.
- Amministratore che riceve compensi in natura (uso dell'auto aziendale) e compensi in denaro che riversa al datore di lavoro. Circ. n. 58/E del 18/6/2001.
- Co.Co.Co. La loro qualificazione dal 1/1/2001. Gli elementi distintivi rispetto al lavoro dipendente e al lavoro autonomo. La posizione dell'amministratore in società. Circ. n. 67/E del 6/7/2001.
- Rendite vitalizie aventi funzione previdenziale. Circ. n. 29/E del 20/3/2001.
- Compensi corrisposti dalla società ai soci per “prestazioni accessorie”. Per i soci costituiscono redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Per la società sono costi deducibili ex art. 75 Tuir. Ris. n. 81/E del 11/3/2002.
- Lavoro interinale. Definizione. Qualifica di sostituto d'imposta in capo all'impresa fornitrice. Ris. n. 121/E del 19/4/2002.
- Contratti sulla vita e di capitalizzazione stipulati ante 1/1/2001 e rinnovati a decorrere da tale data. Ris. n. 229/E del 12/7/2002.
- Chiarimenti sulla tassazione delle indennità per l'esercizio di pubbliche funzioni. Circ. n. 24/E del 10/6/2004.
- Compensi per il servizio di volontariato civile. Sono redditi assimilati al lavoro dipendente. Circ. n. 24/E del 10/6/2004.
- Compensi dei membri di commissioni tributarie, giudici di pace, esperti del tribunale di sorveglianza. sono sempre redditi assimilati a lavoro dipendente. Ris. n. 68/E del 10/5/2004.
- Pensione integrativa erogata da un Fondo di previdenza. Ris. n. 90/E del 12/7/2006.
- Esercizio di arti e professioni consulenze e perizie mediche rese da medici (con rapporto esclusivo con l'Asl) che operano al di fuori dell'attività di intra moenia. Ris. n. 42/E del 12/3/2007.
- Indennità dei magistrati onorari che prestano la loro opera in studi associati. Ris. n. 363/E del 11/12/2007.
- Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Compensi erogati ai “nonni vigili”. Qualificazione fiscale. Ris. n. 378/E del 10/10/2008. Ris. n. 46/E del 14/2/2008.
- Compensi ai componenti delle commissioni di collaudo delle infrastrutture autostradali. Ris. n. 2/E del 5/1/2009.
- Ritenute su incentivi corrisposti ai sensi del DLgs 29/12/2007, n. 262. Ris. n. 156/E del 12/6/2009.
- Regime fiscale applicabile, ai fini delle imposte sui redditi, ai compensi corrisposti ai medici in formazione specialistica per lo svolgimento dell'attività libero professionale intramurale. Ris. n. 254/E del 29/9/2009.
- Difensore civico. Ris. n. 126/E del 9/12/2010.
- Borse di studio. Ris. n. 120/E del 22/11/2010.
- Regime tributario degli emolumenti riconosciuti ai consiglieri regionali. Interr. e Resp. ParL n. 5-08694 del 19/12/2012.
- Modello 730/2012. Assistenza fiscale prestata dai sostituti di imposta, dai Centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e dai professionisti abilitati. Circ. n. 15/E del 25/5/2012.
- Possibilità per le donne in maternità che rientrano nel regime tributario dei contribuenti minimi di avvalersi a tempo determinato di un collaboratore o di un dipendente. Interr. e Resp. ParL n. 5-06061 del 1/2/2012.
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati. Art. 25 e seguenti DL 18/10/2012, n. 179, conv. con mod., L 17/12/2012, n. 221. Circ. n. 16/E del 11/6/2014.
- Modifica dell'aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria. Artt. 3 e 4, DL 24/4/2014, n. 66, conv. con mod., L 23/6/2014, n. 89. Circ. n. 19/E del 27/6/2014.
- Fatturazione e regime fiscale dei compensi da versare ai medici, dipendenti in rapporto esclusivo, che svolgono attività di consulente tecnico d'ufficio (CTU). Artt. 1,

c. 209, L n. 244/2007 e 50 e ss. del Tuir.- Interpello art. 11, L 27/7/2000, n.212. Ris. n. 88/E del 19/10/2015.

- Dichiarazione 730 precompilata. Risposte a quesiti formulati nel corso dell'evento "Forum 730" Il Sole24ore e chiarimenti in ordine alla proroga recata dal DPCM 26/6/2015. Circ. n. 26/E del 7/7/2015.
- Disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Art. 165 del Tuir. Chiarimenti. Circ. n. 9/E del 5/3/2015.
- Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione degli eventi Videoforum Italia Oggi, Telefisco Sole 24ore e Forum lavoro. Circ. n. 6/E del 19/2/2015.

Articolo

51

**Determinazione
del reddito
di lavoro
dipendente
(ex art. 48)**

1. Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo di imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo di imposta successivo a quello cui si riferiscono.
2. Non concorrono a formare il reddito:
 - a) i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge; i contributi di assistenza sanitaria di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici;
 - e) i compensi reversibili di cui alle lettere b) ed f) del comma 1 dell'articolo 50;
 - f) l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100 (3);
 - f-bis) le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari (4);
 - f-ter) le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12 (5);
 - f-quater) i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'articolo 2, comma 2, lettera d), numeri 1) e 2), del decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali 27 ottobre 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16/1/2010, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie (6).
 - g) il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo di imposta a € 2.065,83, a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno 3 anni dalla percezione; qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo di imposta in cui avviene la cessione;
 - [g-bis) **(abrogata)** (7).]
 - h) le somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'articolo 10 e alle condizioni ivi previste, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte delle spese sanitarie di cui allo stesso articolo 10, comma 1, lettera b). Gli importi delle predette somme ed

- erogazioni devono essere attestate dal datore di lavoro;
- i) le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25% dell'ammontare percepito nel periodo di imposta;
- i-bis) le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia all'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti dei lavoratori dipendenti e le forme sostitutive della medesima, per il periodo successivo alla prima scadenza utile per il pensionamento di anzianità, dopo aver maturato i requisiti minimi secondo la vigente normativa.
- 2-bis. Le disposizioni di cui alle lettere g) e g-bis) del comma 2 si applicano esclusivamente alle azioni emesse dall'impresa con la quale il contribuente intrattiene il rapporto di lavoro, nonché a quelle emesse da società che direttamente o indirettamente, controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. La disposizione di cui alla lettera g-bis) del comma 2 si rende applicabile esclusivamente quando ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:
- a) che l'opzione sia esercitabile non prima che siano scaduti 3 anni dalla sua attribuzione;
- b) che, al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società risulti quotata in mercati regolamentati;
- c) che il beneficiario mantenga per almeno 5 anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente. Qualora detti titoli oggetto di investimento siano ceduti o dati in garanzia prima che siano trascorsi 5 anni dalla loro assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare il reddito di lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione nel periodo di imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione in garanzia.
3. Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 13, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9. Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo di imposta a € 258,22; se il predetto valore superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.
- 3-bis. Ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale (8).
4. Ai fini dell'applicazione del comma 3:
- a) per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del decreto legislativo 30/4/1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo di imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente;
- b) in caso di concessione di prestiti si assume il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso

applicato sugli stessi. Tale disposizione non si applica per i prestiti stipulati anteriormente al 1/1/1997, per quelli di durata inferiore ai 12 mesi concessi, a seguito di accordi aziendali, dal datore di lavoro ai dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni o a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7/3/1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto-legge 31/12/1991, n. 419, convertito, con modificazioni, dalla legge 18/2/1992, n. 172;

- c) per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30% della predetta differenza. Per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto si assume la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato;
- c-bis) per i servizi di trasporto ferroviario di persone prestati gratuitamente, si assume, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti, l'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/km, desunto dal Conto nazionale dei trasporti e stabilito con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, per una percorrenza media convenzionale, riferita complessivamente ai soggetti di cui al comma 3, di 2.600 km. Il decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti è emanato entro il 31 dicembre di ogni anno ed ha effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data della sua emanazione.

[4-bis. (abrogato) (9).]

- 5. Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente a € 46,48 al giorno, elevate a € 77,46 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di 1/3. Il limite è ridotto di 2/3 in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonchè i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di € 15,49, elevate a € 25,82 per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.
- 6. Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo, nonchè le indennità di cui all'articolo 133 del decreto del Presidente della Repubblica 15/12/1959, n. 1229 concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, possono essere individuate categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della presente disposizione.
- 7. Le indennità di trasferimento, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti, non concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a € 1549,37 per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e € 4.648,11 per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la presente disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno. Le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmen-

te a carico ai sensi dell'articolo 13, e di trasporto delle cose, nonché le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito anche se in caso di contemporanea erogazione delle suddette indennità.

8. Gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero costituiscono reddito nella misura del 50%. Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50% nonché il 50% delle maggiorazioni percepite fino alla concorrenza di due volte l'indennità base. Qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente gli emolumenti predetti. L'applicazione di questa disposizione esclude l'applicabilità di quella di cui al comma 5 (10).
- 8-bis. In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di 12 mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31/7/1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3/10/1987, n. 398.
9. Gli ammontari degli importi che ai sensi del presente articolo non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente possono essere rivalutati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, quando la variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati relativo al periodo di 12 mesi terminante al 3 agosto supera il 2% rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno 1998. A tal fine, entro il 30 settembre, si provvede alla ricognizione della predetta percentuale di variazione. Nella legge finanziaria relativa all'anno per il quale ha effetto il suddetto decreto si farà fronte all'onere derivante dall'applicazione del medesimo decreto.
- (1) *Lettera abrogata dall'art. 2, c. 6, DL 27/5/2008, n. 93, conv. con mod., L 24/7/2008, n. 126.*
- (2) *Lettera modificata, a decorrere dal 1/7/2015, dall'art. 1, c. 319, L 23/12/2014, n. 190.*
- (3) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 190, lett. a), n. 1), L 28/12/2015, n. 208. Le disposizioni del comma, come stabilito dall'art. 1, c. 162, L 11/12/2016, n. 232, si interpretano nel senso che le stesse si applicano anche alle opere e servizi riconosciuti dal datore di lavoro, del settore privato o pubblico, in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale o di contratto collettivo territoriale.*
- (4) *Lettera sostituita dall'art. 3, c. 6-bis, DL 2/3/2012, n. 16, conv. con mod., L 26/4/2012, n. 44.*
- (5) *Lettera inserita dall'art. 1, c. 190, lett. a), n. 3), L 28/12/2015, n. 208.*
- (6) *Lettera inserita dall'art. 1, c. 161, L 11/12/2016, n. 232.*
- (7) *Lettera abrogata dall'art. 82, c. 23, DL 25/6/2008, n. 112, conv. con mod., L 6/8/2008, n. 133.*
- (8) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 190, lett. b), L 28/12/2015, n. 208.*
- (9) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 8, L 28/12/2015, n. 208.*
- (10) *Lettera modificata, a decorrere dal 1/7/2015, dall'art. 1, c. 319, L 23/12/2014, n. 190.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 54, c. 1, lett. a), c) e m), DLgs 30/4/1992, n. 285. Codice della strada.
- L 7/3/1996, n. 108. Disposizioni in materia di usura.
- DL 31/12/1991, n. 419, conv. con mod., L 18/2/1992, n. 172, recante istituzione del Fondo di sostegno per le vittime di richieste estorsive.
- Art. 133, DPR 15/12/1959, n. 1229. Ordinamento degli ufficiali giudiziari e degli aiutanti ufficiali giudiziari.
- DM Ministro del lavoro e della previdenza sociale 30/1/2004, 17/1/2005, 31/1/2006, 19/1/2007, 16/1/2008.
- Art. 4, c. 1, DL 31/7/1987, n. 317, conv. con mod., L 3/10/1987, n. 398. Norme in ma-

teria di tutela dei lavoratori italiani operanti nei Paesi extraCE e di rivalutazione delle pensioni erogate dai fondi speciali gestiti dall'INPS.

- L 23/12/1994, n. 724. art. 26, c. 1: Regimi fiscali soppressi “1. Sono soppressi i regimi fiscali particolari concernenti: a) le indennità percepite dai membri del Parlamento e del governo nazionale, del Parlamento europeo, della Corte Cost., dei consigli e delle giunte regionali, nonché dai titolari di cariche elettive negli enti locali e dagli amministratori locali; b) gli assegni vitalizi spettanti ai membri del Parlamento nazionale, del Parlamento europeo, della Corte Cost. e dei consigli regionali per la quota parte che non derivi da fonti riferibili a trattenute effettuate al percettore già assoggettate a ritenute fiscali”.
- L 8/8/1995, n. 349, art. 5-bis: Criterio applicativo dell'art. 26, c. 1, L n. 724/1994. “1. Ai fini dell'applicazione dell'art. 26, c. 1, L 23/12/1994, n. 724, la quota parte di cui alla lettera b) è determinata, per i membri del Parlamento nazionale, in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare complessivo delle trattenute effettuate, assoggettate a ritenute fiscali, e la spesa complessiva per assegni vitalizi; tale rapporto si considera in ogni caso non superiore ai 2/5”.
- L 23/12/1996, n. 662. art. 3, c. 1: Assegno del Presidente della Repubblica. Criterio di imponibilità. “1. L'art. 1 del DPR 29/9/1973, n. 601, è abrogato a far data dal 1/1/1997. Da tale data, all'assegno del Presidente della Repubblica si applica lo stesso trattamento riservato all'indennità parlamentare”.
- L 16/3/2001, n. 88-art. 5. Lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera. Applicazione dell'art. 48, c. 8-bis, Tuir. Norma interpretativa “c. 5. Il c.8-bis dell'art. 48 del Tuir, introdotto dall'art. 36, c. 1, L 21/11/2000, n. 342, deve intendersi nel senso che per i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera, per i quali, ai sensi dell'art. 4, c. 1, e dell'art. 5, c. 3, DL 31/7/1987, n. 317, conv. con mod., L 3/10/1987, n. 398, non è applicabile il calcolo sulla base della retribuzione convenzionale, continua a essere escluso dalla base imponibile fiscale il reddito derivante dall'attività prestata su tali navi per un periodo superiore a 183 gg nell'arco di 12 mesi. I lavoratori marittimi percettori del suddetto reddito non possono in alcun caso essere considerati fiscalmente a carico e, se richiedono prestazioni sociali agevolate alla pubblica amministrazione, sono comunque tenuti a dichiararlo all'ufficio erogatore della prestazione, ai fini della valutazione della propria situazione economica”.
- Art. 2, c. 11, L n. 289/2002, modificato dall'art. 1, c. 398, L 27/12/2006 n. 296. Per gli anni 2003, 2004, 2005 2006 e 2007 i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato concorrono a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente € 8.000.
- DL 30/6/1993, n. 213 reiterato dal DL 30/8/1993, n. 331 conv. in L 29/10/1993, n. 427. art. 62, c. 22. Parlamentari europei. Contributi tenuti a calcolo per la determinazione dell'imponibile IRPEF. Precisazione.
- L 19/7/1993, n. 243. Art. 6, c. 4. Personale in servizio all'estero. Emolumenti tassabili nella misura del 70% a partire dal 1/1/1994.
- DL 6/12/1993, n. 503. Art. 3, c. 2, reiterato dai DL n. 90 del 4/2/1994, n. 222 del 31/3/1994, n. 330 del 31/5/1994, conv. dalla L 27/7/1994, n. 473. Reddito di lavoro dipendente. Prestazioni di attività lavorativa per una sola parte dell'anno. Criterio di effettuazione delle ritenute.
- L 8/8/1995, n. 349. Art. 5-bis. Parlamentari. Quota imponibile dei vitalizi. Criterio di determinazione.
- L 25/3/1997, n. 77. Art. 4. Buoni pasto. Utilizzo per l'acquisto di prodotti di gastronomia pronti per il consumo immediato.
- DLgs 2/9/1997, n. 314. Art. 8. Titolari di più pensioni. Nuovo regime fiscale.
- L 27/12/1997, n. 449. Art. 14, c. 17. Contributi erogati dai datori di lavoro ai dipendenti a titolo di partecipazione al pagamento degli interessi su mutui edilizi per l'acquisto della casa di abitazione concessi ante 1/1/1997. Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. Precisazioni.
- L 8/5/1998, n. 146. Art. 38, c. 1 e 2. Pensioni di fonte estera non dichiarata. Sanatoria speciale. Proroga dei termini. Dichiarazione integrativa. Modalità.
- L 23/12/1996, art. 3, c. 194-203. Contributo straordinario 1996 conseguente al Trattato di Maastricht. Criterio di applicazione sui redditi di lavoro dipendente.
- L 23/12/1998, n. 448, art. 1. Contributo straordinario conseguente al Trattato di Maastricht. Rimborso del 60% dell'importo versato per il 1996.
- DLgs 18/2/2000, n. 41, art. 1, c. 1, lett. b). Contributi di assistenza sanitaria che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. Integrazione del testo della lett. a), c. 2, art. 48, Tuir.
- L 28/2/2000, n. 42, artt. 1, 3, 4. Premi agli ufficiali piloti delle Forze armate e della GdF. finalizzati a disincentivarne l'esodo. Costituiscono reddito di lavoro dipendente in misura pari al 50% del loro ammontare.

- D.Int. 28/1/2009. Determinazione, per l'anno 2009, delle retribuzioni convenzionali di cui all'art. 4, c. 1, DL 31/7/1987, n. 317, conv. con mod., L 3/10/1987, n. 398.
- Art. 5 DL 29/11/2008, n. 185, conv. in L 28/1/2009, n. 2 "Detassazione contratti di produttività".
- Tabella nazionale dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'ACI per il 2000. Minfinanze, comunicato in s.o. n. 214 alla G.U. n. 288 del 9/12/1999.
- Le "stock options". Il "costo" delle azioni della società presso cui presta la propria opera il dipendente che le ha acquisite. Le regole in vigore per le cessioni entro il 31/12/1999. DLgs 23/12/1999, n. 505, art. 10 e 13 e relazione governativa.
- Pensioni di fonte estera non dichiarata. Sanatoria speciale. Criterio attuativo. DL 28/3/1997, n. 79, art. 9-bis, c. 1, conv. con mod., L 28/5/1997, n. 140.

Giurisprudenza

- Retribuzioni. Acconti al netto delle ritenute. Obbligo. Cass. civ. Sent. n. 10317 del 25/9/1992.
- Indennità sostitutiva di trasferta. Criterio impositivo. Cass. civ. Sent. 9601 del 2/4/1993.
- Trasferte fuori dall'ambito comunale e nell'ambito comunale. Legittimità costituzionale del differente trattamento fiscale. Corte Cost. Sent. n. 239 del 3/5/1993.
- Indennità sostitutiva di ferie non godute. Natura retributiva. Imponibilità. Cass. civ. Sent. n. 7868 del 2/5/1994.
- Pensioni privilegiate ordinarie. Imponibilità. Cass. civ. Sent. n. 12092 del 24/3/1992.
- Fringe benefit. Prodotti dell'azienda non commerciabili perché alterati o contenuti in confezioni danneggiate distribuiti ai dipendenti. Non sono compensi in natura. Cass. civ. Sent. n. 905 del 29/1/1992.
- Premio fedeltà ai dipendenti che nell'anno compiono 25 anni di servizio continuativo. Imponibilità. Comm. Trib. Centr., dec. n. 4878 del 8/7/1996.
- Fringe benefit. Indennità di "comando". Tassabile integralmente in via ordinaria in quanto non equiparabile alla "indennità di trasferta". Comm. Trib. Centr., dec. n. 4865 del 13/4/1992.
- Pensione rimborsata all'ente erogante in quanto riscossa in misura eccedente. Deduzione della somma rimborsata. Legittimità. Periodo di competenza. Comm. Trib. Centr., dec. n. 1930 del 20/5/1993.
- Fringe benefit. Contributo al dipendente, trasferito non per sua volontà ad altra sede di lavoro, per le maggiori spese di locazione. Non ha natura risarcitoria. Comm. Trib. Prov. Livorno, Dec. n. 255 del 2/6/1994.
- Premio fedeltà ai dipendenti imponibile. Comm. Trib. Centr., dec. n. 861 del 30/6/1994.
- Premio fedeltà. Integrale imponibilità della somma. Franchigia di £ 500.000. Cass. civ. Sent. n. 248 del 23/9/1998, sentt. n. 681 del 26/1/1999 e n. 5795 del 12/6/1999.
- Indennità per ferie non godute dal lavoratore dipendente. Imponibilità. Cass. civ. Sent. n. 4134 del 26/4/1999 e n. 4834 del 19/5/1999.
- Rimborsi spese forfettari. Intassabili se hanno natura semplicemente risarcitoria. Cass. civ. Sent. n. 5081 del 26/5/1999.
- Indennità ferie non godute. Natura retributiva. Imponibilità. Comm. Trib. Centr. dec. n. 3676 del 16/10/1995.
- Assicurazione sulla vita stipulata dal datore di lavoro in favore del dipendente. Cass. Civ. Sent. n. 22844 del 16/3/2005.
- Attività di ufficiale giudiziario. Indennità di trasferta. Art. 133, DPR 15/12/1959, n. 1229. Natura. Retribuzione. Conseguenze. Imponibilità. Sussiste. Cass. civ. Sent. n. 25681 del 24/9/2008.
- Canone di locazione. Contributo del datore di lavoro. Imponibilità. Cass. civ. Sent. n. 22520 del 23/10/2009.
- "stock option". Assegnazioni dei titoli successive al 1/1/2000. Applicabilità. Momento di offerta dell'opzione. Irrilevanza. Cass. civ. n. 11214 del 20/5/2011.
- Contributo per differenza canone di locazione e indennità di trasferta. Tassabilità. Sussiste. Cass. civ. Sent. n. 10495 del 6/3/2003.
- Indennità di comando corrisposta al personale dei ruoli centrali dello Stato assegnato fuori sede assimilabile all'indennità di missione. Tassabilità per il suo intero ammontare. Comm. trib. centr., Sez. XVIII Dec. n. 8299 del 4/7/2003.
- Assicurazione sulla vita stipulata dal datore di lavoro in favore del dipendente. Cass. Civ. Sent. n. 22844 del 16/3/2005.
- Attività di ufficiale giudiziario. Indennità di trasferta. Art. 133, DPR 15/12/1959, n. 1229. Natura. Retribuzione. Conseguenze. Imponibilità. Sussiste. Cass. civ. Sent. n. 25681 del 24/9/2008.
- Canone di locazione. Contributo del datore di lavoro. Imponibilità. Cass. civ. Sent.

- n. 22520 del 23/10/2009.
- “Stock option”. Assegnazioni dei titoli successive al 1/1/2000. Applicabilità. Momento di offerta dell'opzione. Irrilevanza. Cass. civ. n. 11214 del 20/5/2011.
- Redditi di lavoro dipendente. Determinazione. Indennità di trasferta forfettaria a favore del personale non viaggiante. Imponibilità. Limiti. Condizioni. Cass. civ. Sent. n. 3431 del 20/2/2015.
- Redditi esteri. Cass. civ. Sent. n. 17646 del 6/9/2016.
- Giornale e giornalista. IMPOSTA. Redditi di lavoro dipendente. Contributi (esoneri, sgravi, agevolazioni). Cass. civ. Sent. n. 15430 del 30/7/2016.

Prassi

- Interessi legali erogati sui crediti di lavoro dipendente. Intassabilità. Avvocatura di Stato parere del 3/5/1994.
- Erogazioni liberali di “modico valore” che non costituiscono redditi di lavoro dipendente. Unione commercio, Turismo e Servizi della Provincia di Milano, Circ. n. 5/MF del 13/1/1992.
- Indennità per ferie non godute. Carattere retributivo. Consiglio di Stato. sez. III. Parere n. 340 del 14/4/1992. Circ. n. 31/8/822/MF del 30/10/1992.
- Compenso “una tantum” incentivante al personale in mobilità. Natura retribuitiva. Ris. n. 8/481 del 8/1/1993.
- Indennità chilometrica e concetto di “ambito del territorio comunale” comprende le “frazioni”. Ris. n. 8/855/MF del 8/1/1993.
- Indennità chilometrica per l'uso della propria vettura da parte del dipendente a causa della inesistenza di mezzi pubblici. Ris. n. 8/785/MF del 8/1/1993.
- Cumulabilità della quota di pensione del minore con il reddito del genitore superstite. Ris. n. 8/621/MF del 8/1/1993.
- Redditi di lavoro dipendente. Recupero somme indebitamente corrisposte. Scomputo delle ritenute e criterio da adottare. Ris. n. III-5-174/MF del 13/1/1994.
- Restituzione di pensioni all'ente previdenziale. Circ. n. 73/MF del 27/5/1994.
- Mance ai croupier e imponibilità nella misura del 75%. Legittimità retroattiva. Conseguenze derivanti dai decreti legge caducati che ne avevano previsto la tassazione al 100%. Ris. n. III-5-1567/MF del 25/5/1994
- Fringe benefit e indennità pasto o “panatica convenzionale” ai marittimi. Integrale assoggettamento a IRPEF. Ris. n. III-5-191/MF del 29/3/1994.
- Vitalizi. Circ. n. 150/MF del 10/8/1994.
- Indennità di missione continuativa. Circ. n. 150/MF del 10/8/1994.
- Premio corrisposto alla generalità dei dipendenti in occasione del compimento del decimo anno di attività. Tassabilità. Ris. n. III-5-914/MF del 11/8/1994.
- Indennità chilometrica. Trattamento fiscale. Ris. n. III-5-518/MF del 12/8/1994.
- Indennità chilometrica nel territorio comunale. Ris. n. III-5-879/MF del 10/8/1994.
- Rimborso spese viaggi (indennità chilometrica) nell'ambito del territorio comunale. Tassabilità anche se gli spostamenti sono necessitati dal tipo di attività svolta. Ris. n. III-5-765/MF del 7/7/1995.
- Indennità di trasferta e rimborso spese ad arbitri e guardalinee dilettanti. Ris. n. 65/E/III-5-118/MF del 4/5/1996.
- Indennità e somme erogate a cittadini colpiti dalla tubercolosi. Ris. n. 76/E/VI-13-045/MF del 24/5/1996.
- Reddito di lavoro dipendente comprende anche gli interessi sui crediti di lavoro. Nota n. 5+666 del 16/5/1996.
- Fringe benefit. Addebito al dipendente dell'uso dell'auto aziendale. È al lordo IVA. Esemplicazioni. Circ. n. 137/MF del 15/5/1997.
- Fringe benefit. Somministrazione alimenti e bevande ai dipendenti in pubblici esercizi. Applicabilità del limite giornaliero di non imponibilità di £ 10.000. Circ. n. 137/MF del 15/5/1997.
- Indennità di trasferta di durata inferiore a 24 ore. Sua assimilazione all'indennità di trasferta superiore a 24 ore ai fini della franchigia di £ 90.000 giornaliera, elevata a £ 150.000 per trasferte estere. Ris. n. 151/EIII-5-2148/MF del 2/7/1997.
- Rimborso delle spese di viaggio sostenute dal lavoratore per raggiungere il posto di lavoro e indennità di mensa. Imponibilità. Ris. n. 5/1924/96/MF del 8/1/1997.
- Indennità di mobilità relativa ad anni precedenti erogata dall'Inps. Sua normale concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente. Le distinte ipotesi di tassazione separata. Nota n. 984/MF del 17/7/1997.
- Indennità di disoccupazione agricola. Quando è soggetta a tassazione ordinaria e quando a tassazione separata. Nota n. 984/MF del 17/7/1997.
- Somme erogate ai dipendenti per le finalità dell'art. 65, c. 1, Tuir, escluse le finalità sociali e sanitarie. Loro esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1998.
- Fringe benefit. Rilevanza del “valore normale” e non del “costo specifico” a partire

dal 1998. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.

- Erogazioni liberali ai dipendenti escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente. Casistica essenziale. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Sussidi occasionali ai dipendenti esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente. Loro connotazione e casistica essenziale. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Mense aziendali e prestazioni sostitutive. Regime fiscale delle diverse configurazioni oggi esistenti. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Prestazioni di servizi di trasporto collettivo di dipendenti. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Azioni di nuova emissione offerte ai dipendenti. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Borse di studio vanno comprese tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, quando costituiscono reddito di lavoro dipendente e quando sono escluse dalla tassazione. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Fabbricati in uso ai dipendenti. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Sportivi dilettanti. Rimborso spese per trasferte. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità integrativa speciale ai pubblici dipendenti. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità ferie non godute. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indicizzazione degli importi che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità di comando agli statali dei ruoli centrali che prestano servizio fuori Roma non è equiparabile all'indennità di trasferta. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Marittimi imbarcati su navi abitualmente fuori del territorio nazionale. Intassabilità delle retribuzioni. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Prestiti ai dipendenti concessi dal datore di lavoro o da terzi in valuta estera e a tasso 0. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- "trasfertisti", configurazione essenziale e relativo trattamento fiscale. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità di trasferta al lavoratore dipendente. Trasferta nell'ambito del comune dove si trova la sede di lavoro. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Mance ai croupiers. Dal 1998 costituiscono reddito di lavoro dipendente e non assimilato al reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità di trasferta al lavoratore dipendente. Trasferte fuori del territorio comunale. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Compensi reversibili non costituiscono reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità di navigazione e di volo. Regime fiscale. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Indennità ai messi notificatori. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Assegni di sede e indennità per servizi prestati all'estero. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Assegni di sede e altre indennità per servizi prestati all'estero. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Tabella nazionale dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'Automobile club d'Italia per il 1999. Circ. n. 14/MF del 8/1/1999.
- Azioni emesse da società cooperativa e sottoscritte dai soci lavoratori della stessa. Il loro valore non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente se si tratta di partecipazioni di nuova emissione. Ris. n. 159/MF del 28/10/1998.
- Indennità chilometrica per l'utilizzo di automezzo proprio per recarsi dalla propria abitazione al posto di lavoro. Ris. n. 54/MF del 23/3/1999.
- Contributi versati alla Cassa edile per ottenere prestazioni di tipo assistenziale, oppure di tipo sanitario, oppure ancora per la fornitura di indumenti di lavoro e per la formazione professionale. Somme accantonate per il pagamento dell'Ape (Anzianità professionale edile) ordinaria e straordinaria. Circ. n. 55/MF del 4/3/1999.
- Somme corrisposte al dipendente a titolo di rimborso dei costi da lui sostenuti nel caso in cui cessando dal servizio dichiara al datore di lavoro l'intenzione di trasferirsi dall'ultima residenza di lavoro ad altra località del territorio nazionale. Ris. n. 82/MF del 14/5/1999.
- Prestiti ai dipendenti e nuova regolamentazione dal 2000. Circ. n. 98/MF del 17/5/2000.
- Stock options e determinazione del "valore" delle azioni e dei "diritti d'opzione" assegnate ai lavoratori dipendenti. Successiva cessione delle azioni ricevute. Circ. n. 30/MF del 25/2/2000.
- Assegnazione di un diritto d'opzione "cedibile". È reddito di lavoro dipenden-

- te. Valore normale dell'opzione. Minfinanze, Telefisco 2000 Circ. n. 98/MF del 17/5/2000.
- Stock options. Il valore delle azioni alla "data dell'offerta" è quello alla "data della delibera". Minfinanze, Telefisco 2000 e Circ.n. 98/MF del 17/5/2000.
 - Stock options. Controllante che assegna ai dipendenti azioni della controllata. Minfinanze, Telefisco 2000 e Circ. 98/MF del 17/5/2000.
 - Indennità di mensa. Esclusione dal reddito di lavoro dipendente dell'importo fino a £ 10.240. Ris. n. 41/MF del 30/3/2000.
 - Biglietti aerei a tariffe agevolate ("concessioni di viaggio") ai propri dipendenti. Ris. n. 35/MF del 16/3/2000.
 - Rimborsi spese taxi per recarsi alla propria abitazione e concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 101/MF del 19/5/2000.
 - Spese mediche rimborsate per malattie dipendenti da cause di lavoro e carattere risarcitorio, non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente. Circ. n. 101/MF del 19/5/2000.
 - Irrilevanza dei dividendi nella disciplina delle "stock options". Circ. n. 98/MF del 17/5/2000.
 - Imponibilità delle "stock options". Circ. n. 98/MF del 17/5/2000.
 - Stock options. Riduzione dell'agevolazione quando il valore delle azioni al momento dell'assegnazione è superiore al valore al momento dell'offerta. Circ. n. 98/MF del 17/5/2000.
 - Stock options. Diritti cedibili e non cedibili. Circ. n. 98/MF del 17/5/2000.
 - Medici specialisti ambulatoriali. Somme corrisposte a titolo di "rimborso per spese di accesso" e di "indennità di disagioatissima sede". Integrale imponibilità. Ris. n. 107/MF del 11/7/2000.
 - Rimborso forfettario spese per effettuazione notifiche ex art. 3, L 19/4/1982, n. 165. Ris. n. 146/MF del 22/9/2000.
 - Cessioni gratuite di dotazioni informatiche ai dipendenti per il 2000 non costituiscono compensi in natura per i dipendenti. Circ. n. 207/MF del 16/11/2000.
 - Tabella nazionale dei costi chilometrici di esercizio di autovettura e motocicli elaborate dall'Automobile club d'Italia per il 2001. Minfinanze Comunicato in S.o. n. 217 alla G.U. n. 301 del 28/12/2000.
 - Indennità di trasferta e rimborso spese ai collaboratori coordinati e continuativi (amministratori). Circ. n. 7/MF del 26/1/2001.
 - Dipendenti delle pubbliche amministrazioni e codice di comportamento. Notizia. DM 28/11/2000.
 - Stock option. Significato dell'espressione "valore delle azioni alla data dell'offerta" quando oggetto dell'assegnazione sono azioni quotate. Ris. n. 29/E del 20/3/2001.
 - Nuove co.co.co e rimborsi delle spese di trasferta. Circ. 58/E del 18/6/2001.
 - Amministratore che riceve compensi in natura (uso dell'auto aziendale) e compensi in denaro che riversa al datore di lavoro. Circ. n. 58/E del 18/6/2001.
 - Contributi versati alle forme pensionistiche complementari. Riconoscimento della loro deduzione da parte del datore di lavoro. Circ. n. 29/E del 20/3/2001.
 - Emersione del lavoro "nero". Sua configurazione essenziale. Circ. n. 88/E del 11/10/2001.
 - Tabella nazionale dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'AcI in £ e in € per il 2002. Notizia DM 1/12/2001.
 - Compensi ai dipendenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati corrisposti nell'anno successivo a quello a cui si riferiscono. Tassazione ordinaria. Esclusione della tassazione separata. Ris. n. 379/E del 3/12/2002.
 - Premi assegnati ai dipendenti. Concessione di auto a prezzo scontato con annesso omaggio in natura. Ris. n. 202/E del 29/10/2003.
 - Rilevanza della pausa pranzo ai fini del trattamento tributario dei buoni pasto. Ris. n. 153/E del 15/12/2004.
 - Assegnazione di azioni ai dipendenti ed esclusione di parte dei dipendenti dalla assegnazione. Ris. n. 129/E del 12/10/2004.
 - Fornitura ai dipendenti di un servizio di check-up medico. Convenzioni con strutture esterne alla società. Condizioni per l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente. Ris. n. 34/E del 10/3/2004.
 - Contributi di assistenza sanitaria integrativa. Ris. n. 96/E del 25/7/2005.
 - Azioni offerte alla generalità dei dipendenti. Ris. n. 97/E del 25/7/2005.
 - Piano di azionariato a favore della generalità dei dipendenti delle stesse società. Ris. n. 118/E del 12/8/2005.
 - Trattamento fiscale dei buoni pasto. Ris. n. 118/E del 30/10/2006.
 - DL n. 223 del 4/7/2006. Primi chiarimenti. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
 - DL n. 262 del 2/10/2006. Primi chiarimenti. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
 - Incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di gennaio 2007. Circ. n. 11/E del 16/2/2007.

- Veicoli concessi in uso promiscuo e ritenute effettuate dal sostituto. Circ. n. 21/E del 17/4/2007.
- Disciplina delle stock option e piani deliberati prima del 3/10/2006. Circ. n. 33/E del 24/5/2007.
- Interpello. Erogazione "ticket trasporto" di importo annuo pari a € 258,23. Ris. n. 126/E del 5/6/2007.
- Azionariato popolare. Ris. n. 174/E del 20/7/2007.
- Regime convenzionale di determinazione del reddito di lavoro dipendente. END. Ris. n. 245/E del 11/9/2007.
- Rimborso spese telefoniche. Telelavoro non concorre. Ris. n. 357/E del 7/12/2007.
- Piani di stock option e opzioni esercitate anteriormente alla data del 5/7/2006. Ris. n. 366/E del 12/12/2007.
- Piani di azionariato diffuso; definizione di controllo societario. Ris. n. 376/E del 17/12/2007.
- Rimborso spese ricevuto dal dipendente estero trasferito in Italia per l'istruzione dei figli. Ris. n. 378/E del 17/12/2007.
- Accantonamenti facoltativi e contribuzione complementare. Ris. n. 380/E del 18/12/2007.
- Trattamento fiscale dei piani di stock option. Riacquisto delle azioni da parte della società emittente. Ris. n. 5/E del 4/1/2008.
- Indennità di navigazione a "terra" per il personale a riposo. Ris. n. 11/E del 15/1/2008.
- Trattamento fiscale dei piani di stock option. Ris. n. 133/E del 7/4/2008.
- Somme corrisposte al lavoratore subordinato seguenti la stipula del c.d. "patto di non concorrenza". Ris. n. 234/E del 10/6/2008.
- Trattamento fiscale delle indennità assegnate per trasferte. Ris. n. 284/E del 7/7/2008.
- Abolizione del regime fiscale agevolato delle stock option. Circ. n. 54/E del 9/9/2008.
- Trattamento fiscale, ai fini IRPEF, della indennità corrisposta per servizi fuori sede. Ris. n. 53/E del 25/2/2009.
- Assegnazione gratuita di azioni. Lavoratore residente all'estero. Ris. n. 92/E del 2/4/2009.
- Trattamento fiscale applicabile ai "fringe benefit" erogati dall'ex datore di lavoro nei confronti di soggetti pensionati ex dipendenti. Ris. n. 137/E del 29/5/2009.
- Risposte a quesiti. Circ. n. 20/E del 13/5/2011.
- Assegnazione di azioni a lavoratori dipendenti in misura eccedente rispetto all'importo del conferimento in denaro. Ris. n. 103/E del 4/12/2012.
- Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia. Circ. n. 14/E del 4/5/2012.
- Questioni fiscali di interesse delle società sportive, emerse nel corso delle riunioni del Tavolo tecnico tra Agenzia delle entrate e rappresentanti della FIGC e delle Leghe Nazionali Professionisti. Circ. n. 37/E del 20/12/2013.
- Redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 51, c. 8-bis, del Tuir. Riduzione imposta estera ex art. 165, c. 10, del Tuir. Uffici dell'Amministrazione finanziaria. Consulenza giuridica. Ris. n. 48/E del 8/7/2013.
- Imposta sostitutiva sulla retribuzione di produttività Art. 1, c. 481, L n. 228/2012. DPCM 22/1/2013. Circ. n. 11/E del 30/4/2013.
- Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati Ulteriori chiarimenti Art. 1, DL 24/4/2014, n. 66. Circ. n. 9/E del 14/5/2014.
- Questioni interpretative in materia di IRPEF prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Circ. n. 11/E del 21/5/2014.
- Oneri deducibili Contributi assistenziali versati al Fondo Art. 10, c. 1, lett. e-ter) e 51, c. 2, lett. a), del Tuir. Ris. n. 107/E del 3/12/2014.
- Rimborso spese di accesso corrisposto ai medici specialistici ambulatoriali. Art. 51, c. 1 e 5, del Tuir. Interpello art. 11, L 27/72000, n. 212. Ris. n. 106/E del 21/12/2015.
- Rimborso chilometrico ex art. 51, c. 1 e 5, del Tuir. Interpello ex art. 11, L 27/72000, n. 212. Ris. n. 92/E del 30/10/2015.
- Risposte ai quesiti. Questioni interpretative in materia di IRPEF prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti. Circ. n. 17/E del 24/4/2015.
- Disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero ex art. 165 del Tuir. Chiarimenti. Circ. n. 9/E del 5/3/2015.
- Servizio di "Car Sharing". Reddito di lavoro dipendente. Art. 51, c. 5, Tuir. Ris. n. 83/E del 28/9/2016.
- Contributi versati al Fondo Sanitario Integrativo di gruppo bancario - Artt. 10, c. 1, lett. e-ter) e 51, c. 2, lett. a), del Tuir. Ris. n. 65/E del 2/8/2016.

- Premi di risultato e welfare aziendale - Art. 1, c. 182-190, Legge di Stabilità 2016. Circ. n. 28/E del 15/6/2016.
- Fondazione Consulenti del lavoro La legge di stabilità 2016. Circ. n. 1 dell'8/1/2016.

Articolo

52

Determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ex art. 48-bis)

1. Ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si applicano le disposizioni dell'articolo 51 salvo quanto di seguito specificato:
- [a] **(abrogato)** (1);
- a-bis) ai fini della determinazione del reddito di cui alla lettera e) del comma 1 dell'articolo 50, i compensi percepiti dal personale dipendente del Servizio sanitario nazionale per l'attività libero-professionale intramuraria, esercitata presso studi professionali privati a seguito di autorizzazione del direttore generale dell'azienda sanitaria, costituiscono reddito nella misura del 75% (2);
- b) ai fini della determinazione delle indennità di cui alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 50, non concorrono, altresì, a formare il reddito le somme erogate ai titolari di cariche elettive pubbliche, nonché a coloro che esercitano le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione, a titolo di rimborso di spese, purché l'erogazione di tali somme e i relativi criteri siano disposti dagli organi competenti a determinare i trattamenti dei soggetti stessi. Gli assegni vitalizi di cui alla predetta lettera g) del comma 1 dell'articolo 50 sono assoggettati a tassazione per la quota parte che non deriva da fonti riferibili a trattenute effettuate al percettore già assoggettate a ritenute fiscali. Detta quota parte è determinata, per ciascun periodo di imposta, in misura corrispondente al rapporto complessivo delle trattenute effettuate, assoggettate a ritenute fiscali, e la spesa complessiva per assegni vitalizi. Il rapporto va effettuato separatamente dai distinti soggetti erogatori degli assegni stessi, prendendo a base ciascuno i propri elementi;
- c) per le rendite e gli assegni indicati alle lettere h) e i) del comma 1 dell'articolo 50 non si applicano le disposizioni del predetto articolo 51. Le predette rendite e assegni si presumono percepiti, salvo prova contraria, nella misura e alle scadenze risultanti dai relativi titoli (3).
- d) per le prestazioni pensionistiche di cui alla lettera h-bis) del comma 1 dell'articolo 50, comunque erogate, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 e quelle di cui all'articolo 23, comma 6, del decreto legislativo 5/12/2005, n. 252;
- d-bis) i compensi di cui alla lettera l) del comma 1 dell'articolo 50, percepiti dai soggetti che hanno raggiunto l'età prevista dalla vigente legislazione per la pensione di vecchiaia e che possiedono un reddito complessivo di importo non superiore a € 9.226,22 al netto della deduzione prevista dall'articolo 10, comma 3-bis per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e per le relative pertinenze, costituiscono reddito per la parte che eccede complessivamente nel periodo di imposta € 3.098,74.

[d-ter] **(abrogata)** (4).]

- (1) Lettera abrogata dall'art. 1, c. 1, lett. e), DLgs 18/2/2000, n. 47.
- (2) Dal 2001, la precedente percentuale del 90% è stata ridotta al 75% dall'art. 2, c. 1, lett. i), L 23/12/2000, n. 388.
- (3) L'ultimo periodo della lett. c) abrogato dall'art. 13, c. 1, lett. e), DLgs 18/2/2000, n. 47.
- (4) Lettera abrogata dall'art. 21, c. 3, lett. d), DLgs 5/12/2005, n. 252.

Note di collegamento

Normativa

- Artt. 114 e 135 della Costituzione.
- Art. 23, c. 6, DLgs 5/12/2005, n. 252. Disciplina delle forme pensionistiche complementari.
- L 18/10/2001, n. 383, art. 1; L 23/11/2001, n. 409, art. 21; L 28/12/2001, n. 448, art. 9, c. 15; Circ. n. 88/E dell'11/10/2001. Emersione del lavoro "nero". Sua configurazione essenziale.
- Per gli incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero, vedi art. 3, DL 30/9/2003, n. 269, art. 17, c. 1, DL 29/11/2008, n. 185 e art. 44, c. 1 e 3, DL 31/5/2010, n. 78.

Giurisprudenza

- Somme erogate al dipendente per prestazioni lavorative eccedenti i limiti dell'orario massimo di lavoro. Natura risarcitoria. Intassabili ai fini IRPEF. Cass. civ. Sent. n. 9111 del 8/4/2002.

Prassi

- Contributo alla "Gestione separata Inps". Contributo elevato al 14% per il biennio 2002/2003. L. 8/8/1995, n. 335, art. 2, c. 26 e normativa complementare successiva.
- Indennità corrisposte per cariche elettive e assegni vitalizi in dipendenza delle suddette cariche. Circ. n. 326/MF del 23/12/1998.
- Rendite vitalizie o a tempo determinato. Assegni periodici alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Compensi ai giudici tributari. Costituiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Criteri da adottare per la loro tassazione ordinaria e tassazione separata. Circ. n. 191/MF del 23/7/1998.
- Compensi ai giudici tributari. Quando compete l'assoggettamento a tassazione ordinaria e quando a tassazione separata. Ris. n. 50/MF del 22/6/2000.
- Attività libero professionale intramuraria del personale del Ssn. Compensi imponibili nella misura del 75%. Circ. n. 1/MF del 3/1/2001.
- Cococo. I redditi che ne derivano rientrano, dal 2001, tra "i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente". Circ. n. 207/MF del 16/11/2000.
- Contributo alla "gestione separata Inps". Massimale contributivo elevato a € 148.014.000 per l'anno 2001. Circ. n. 32/E del 7/2/2001.
- Cococo. Non concorrenza alla formazione del loro reddito di 1/3 del premio Inail rimasto a loro carico. Circ. n. 7/E del 26/1/2001.
- Indennità giornaliera di funzione ai giudici onorari di tribunale e ai vice procuratori onorari costituisce reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Ris. n. 51/E del 18/4/2001.
- LSU e trattamento agevolato del relativo reddito. Circ. n. 55/E del 14/6/2001.
- Prestazioni erogate dalle forme pensionistiche. Circ. n. 29/E del 20/3/2001.
- Somme erogate a studenti e docenti non residenti nel quadro di uno scambio culturale tra Italia e Paesi esteri non sono imponibili ai fini IRPEF. Ris. n. 59/E, del 7/5/2001.
- Rendite vitalizie aventi funzione previdenziale. Circ. n. 29/E del 20/3/2001.
- Dichiarazione di emersione del lavoro "nero" e termine di presentazione prorogato al 30/6/2002. Approvazione del modello ufficiale. Notizia.
- Contributo alla "Gestione separata Inps" ex L. n. 335/1995, art. 2, c. 26. Massimale contributivo elevato a € 78.507 per l'anno 2002. Circ. n. 36/E del 8/2/2002.
- Contratti sulla vita e di capitalizzazione stipulati ante 1/1/2001 e rinnovati a decorrere da tale data. Ris. n. 229/E del 12/7/2002.
- Trattamento fiscale applicabile alle prestazioni erogate dal fondintegrativo dell'ENEL ai propri dipendenti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro. Ris. n. 186/E del 25/7/2007.
- Tassazione agevolata (base imponibile ridotta dell'87,50%) dell'indennità integrativa speciale erogata dall'Inail. Ris. n. 285/E dell'11/10/2007.
- Rimborsi spese spettanti agli amministratori locali. Ris. n. 224/E del 13/8/2009.
- Risposta del Sottosegretario Vieri Ceriani all'interrogazione presentata da Barbato. Regime tributario degli emolumenti riconosciuti ai consiglieri regionali. Inter. e Resp. Parl. n. 5-08694 del 19/12/2012.
- Risposta del Sottosegretario Vieri Ceriani all'interrogazione presentata da Fluvi e Fogliardi. Termine di decorrenza dei rimborsi IRPEF per la maggiore imposta trattenuta ai contribuenti titolari di trattamenti pensionistici complementari. Inter. e Resp. Parl. n. 5-06803 del 9/5/2012.
- Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia. Chiarimenti interpretativi. L. 30/12/2010, n. 238. Circ. n. 14/E del 4/5/2012.
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati Art. 25 e seguenti DL 18/10/2012, n. 179, conv. con mod., L. 17/12/2012, n. 221. Circ. n. 16/E del 11/6/2014.

Redditi di lavoro autonomo

Articolo

53

**Redditi di lavoro autonomo
(ex art. 49)**

1. Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5.
 2. Sono inoltre redditi di lavoro autonomo:
 - [a) **(abrogata)** (1).]
 - b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;
 - c) le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 44 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
 - d) le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
 - e) le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia;
 - f) i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12/6/1973, n. 349.
 3. Per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, di cui alla legge 23/3/1981, n. 91, si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla lettera a) del comma 2.
- (1) *Lettera abrogata dall'art. 34, c. 1, lett. d), L 21/11/2000, n. 342.*

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Diritti d'autore. Proroga dei termini di protezione da valere dal 15/6/1997. DLgs 26/5/1997, n. 154, artt. 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 13, 14 e 15.
- Chiromanzia è attività di lavoro autonomo. Cass. pen. Sent. n. 11695 del 30/10/1991.
- Radiologo è un professionista a tutti gli effetti fiscali. Comm. Trib. Centr. dec. n. 5319 del 10/7/1991.
- Amministratore di condominio è attività di co.co.co. Comm. Trib. Centr., dec. n. 4991 del 11/6/1992.
- Onorari a membri di collegi arbitrali sono tali anche se percepiti da pubblici dipendenti. Comm. Trib. Centr., dec. n. 1641 del 20/10/1995.
- Irap. Attività economica autonomamente organizzata. Apporto personale. Medico convenzionato SSN. Cass. civ. Sent. n. 23068 del 9/9/2008.
- Giocatori di calcio. Premi loro corrisposti dalla FIGC sono reddito di lavoro autonomo e non subordinato. Cass. civ., Sent. n. 5866 del 14/6/1999.
- Consulente tecnico in ambito penale. Liquidazione compenso. Impugnabilità del decreto di liquidazione. Reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Non è tale se il soggetto esercita un'attività professionale. Tribunale di Torino Dec. del 21/11/2003.
- Indennità per il servizio dei protesti cambiari. Assimilazione ai redditi di lavoro autonomo. Cass. civ. Sent. n. 17741 del 17/5/2006.
- Obbligo della parte soccombente in giudizio di rimborsare le spese legali a quella vittoriosa. Natura di prestazioni professionali di queste. Trattasi di costo. Comm. trib. centr. Dec. n. 7156 del 25/5/2007.
- Tributi locali posteriori alla riforma tributaria del 1972. Irap. Attività di sindaco ed amministratore. Svolgimento in forma individuale da parte del professionista inserito in associazione professionale. Assenza di autonoma organizzazione. Assoggettabilità ad imposta. Esclusione. Cass. civ. Ord. n. 19327 del 29/9/2016.

Prassi

- Cococo. Quando sono redditi di lavoro autonomo. Precisazione Secit. Relazione sull'attività svolta nel 1991.
- Revisori enti locali. I compensi sono di lavoro autonomo. Ris. n. 8/073/MF del 8/1/1993.
- Indennità per progetti di utilità collettiva corrisposte a giovani in base al c. 7, art. 23, L n. 67 del 11/3/1988. Costituisce reddito di cococo. Ris. n. 8/1224/MF del 8/1/1993.
- Medici, biologi, paramedici, tecnici della riabilitazione. Rapporti con laboratori di

analisi, istituti e poliambulatori. Quando sono di "lavoro autonomo". Inps. Circ. n. 159/MF del 12/7/1993.

- Indennità corrisposte a soggetti estranei alla pubblica amministrazione per la partecipazione a commissioni tecniche ministeriali. Sono reddito di cococo. Ris. n. 8/899/MF del 6/3/1993.
- Indennità per progetti di utilità collettiva corrisposte a giovani in base al c. 7, art. 23, L. n. 67 del 11/3/1988. Costituisce reddito di co.co.co. Risposta ministeriale del 12/11/93 all'interrogazione parlamentare del 31/3/1993, n. 4-12714.
- Redazione di testi da esporre in video. È attività di lavoro autonomo continuativa e occasionale. Ris. n. III-7-060 del 14/12/1993.
- Attività di dialoghista adattatore. È attività creativa. I compensi rappresentano diritti d'autore. Ris. n. III-7-126/MF del 14/12/1993.
- Compensi al presidente di un'azienda nominato dal consiglio comunale. Reddito di cococo è tale. Ris. n. III-5-517/MF del 11/8/1994.
- Compensi corrisposti a membri degli organi statutari di un istituto pubblico. Sono redditi di cococo se si tratta di membri elettivi. Sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente se i membri sono designati dalle amministrazioni di appartenenza. Ris. n. III-5-635/MF del 2/7/1994.
- Compensi derivanti dalla levata dei protesti. Costituiscono reddito di lavoro autonomo assoggettato alla ritenuta d'acconto del 19% per notai e segretari comunali. Ris. n. V-5-1070/MF del 4/4/1995.
- Compensi pagati per la stesura di articoli. Linea di demarcazione tra diritto d'autore e collaborazione a giornali e riviste. Circ. M.F. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Revisore contabile. Nuova figura professionale. Non è tale. Circ. M.F. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Compensi corrisposti a dipendenti pubblici in qualità di collaboratori esterni sono classificabili fra i redditi di lavoro autonomo abituale (co.co.co.) od occasionale oppure fra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Ris. 56/E/III-5-229/MF del 17/4/1996.
- Fotografo. Quando l'attività è di lavoro autonomo e quando è attività d'impresa. Ris. n. 129/E/VI-1050-95/MF del 17/7/1996.
- Gettoni e rimborsi spese ai membri delle Commissioni provinciali assegnazioni alloggi. Quando sono reddito di lavoro autonomo e quando sono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Ris. n. 220/E/III-5-976/MF del 17/9/1996.
- Artisti lirici sono lavoratori autonomi. Circ. n. 326/MF del 23/12/1997.
- Attività libero professionale intramuraria. I compensi percepiti dai medici e da altre figure professionali sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e non costituiscono redditi di lavoro autonomo. Circ. n. 69/MF del 25/3/1999.
- Cococo. I redditi che ne derivano rientrano, dal 2001, tra "i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente". Circ. n. 207/MF del 16/11/2000.
- Nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo. Regime fiscale agevolato. Circ. n. 23/E del 9/3/2001.
- Associato in partecipazione che apporta capitale e/o lavoro. I due diversi regimi fiscali. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Associazione in partecipazione. Le condizioni che attribuiscono rilevanza fiscale al contratto associativo. Circ. n. 50/E del 12/6/2002.
- Vendita diretta di libri da parte dell'autore. Ris. n. 132/MF del 15/11/2004.
- Società tra ingegneri produce reddito d'impresa non soggetto a ritenuta. Ris. n. 56/MF del 4/5/2006.
- Consulenze e perizie mediche rese da medici (con rapporto esclusivo con l'Asl) che operano al di fuori dell'attività di intra moenia. Ris. n. 42/E del 12/3/2007.
- Attività di lavoro autonomo mediche e paramediche svolte nelle strutture sanitarie private. Obbligo della riscossione accertata dei compensi. Circ. n. 13/E del 15/3/2007.
- Diritti d'autore. Compensi relativi alla cessione di diritti d'autore. Ris. n. 145/E del 28/6/2007.
- Assoggettabilità all'imposta degli esercenti arti e professioni. Giurisprudenza della Corte di Cass. Istruzioni operative. Circ. n. 45/E del 13/6/2008.
- Redditi di lavoro autonomo. Attività medica e paramedica svolta nelle strutture sanitarie private. Riscossione accentrata dei compensi. Ris. n. 304/E del 21/7/2008.
- Indennità liquidata all'amministratore di sostegno. Ris. n. 2/E del 9/1/2012.
- Commento alle novità fiscali DLgs 21/11/2014, n. 175 Primi chiarimenti. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione degli eventi Videoforum Italia Oggi, Telefisco Sole 24ore e Forum lavoro. Circ. n. 6/E del 19/2/2015.
- Fondazione studi consulenti del lavoro. Regime forfetario. Circ. n. 2 del 30/1/2015.
- Art. 1, c. da 91 a 94 e 97, L. 28/12/2015, n. 208 - Maggiorazione del 40% del costo

Articolo

54

**Determinazione
del reddito
di lavoro autonomo
(ex art. 50)**

- di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi (cd. super ammortamento). Circ. n. 23/E del 26/5/2016.
- Commento alle novità fiscali. L. 28/12/2015, n. 208 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge di stabilità 2016). Primi chiarimenti. Circ. n. 20/E del 18/5/2016.
1. Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.
 - 1-bis. Concorrono a formare il reddito le plusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5, se:
 - a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
 - b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
 - c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.
 - 1-bis 1. Le minusvalenze dei beni strumentali di cui al comma 1-bis sono deducibili se sono realizzate ai sensi delle lettere a) e b) del medesimo comma 1-bis (1).
 - 1-ter. Si considerano plusvalenza o minusvalenza la differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.
 - 1-quater. Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.
 2. Per i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. È tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo di imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a € 516,4. La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dei beni immobili strumentali, si applica l'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del decreto-legge 4/7/2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4/8/2006, n. 248. Per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo. I canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali sono deducibili nel periodo di imposta in cui maturano. Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, nel periodo di imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo di imposta dal registro di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600, e successive modificazioni; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi (2).
 3. Le spese relative all'acquisto di beni mobili, diversi da quelli indicati nel comma 4, adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso

personale o familiare del contribuente sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non è superiore a € 516,45, nella misura del 50%; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relativi all'impiego di tali beni. Per gli immobili utilizzati promiscuamente, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, è deducibile una somma pari al 50% della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50% del relativo canone. Nella stessa misura sono deducibili le spese per i servizi relativi a tali immobili nonché quelle relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono.

- 3-bis. Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1/8/2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80% (3).
- [4. (abrogato) (4).]
5. Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%, e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (5). Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, nonché le prestazioni di viaggio e trasporto, acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista. Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito; le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare (6).
6. Tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili si comprendono, salvo il disposto di cui al comma 6-bis, anche le quote delle indennità di cui alle lettere a) e c) del comma 1 dell'articolo 17 maturate nel periodo di imposta. Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni sono deducibili nelle misure previste dal comma 2 dell'articolo 95.
- 6-bis. Non sono ammesse deduzioni per i compensi al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione. I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.
- [7. (abrogato) (7).]
8. I redditi indicati alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 53 sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25% a titolo di deduzione forfettaria delle spese, ovvero del 40% se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni; le partecipazioni agli utili e le indennità di cui alle lettere c), d) ed e) costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta. I redditi indicati alla lettera f) dello stesso comma sono costituiti dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfettaria delle spese.
- 8-bis. In deroga al principio della determinazione analitica del reddito, la base imponibile per i rapporti di cooperazione dei volontari e dei cooperanti è determinata sulla base dei compensi convenzionali fissati annualmente con decreto del Ministero degli affari esteri di concerto con il Ministero del lavoro

- e delle politiche sociali, indipendentemente dalla durata temporale e dalla natura del contratto purchè stipulato da organizzazione non governativa riconosciuta idonea ai sensi dell'articolo 28 della legge 26/2/1987, n. 49.
- (1) *Comma aggiunto dall'art. 1 c. 334, lett. b), L 27/12/2006 n. 296. Le disposizioni introdotte in materia di deduzione dell'ammortamento o dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione si applicano agli immobili acquistati nel periodo dal 1/1/2007 al 31/12/2009 e ai contratti di locazione finanziaria stipulati nel medesimo periodo; tuttavia, per il triennio 2007-2009, gli importi deducibili sono ridotti a 1/3.*
- (2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 162, L 27/12/2013, n. 147.*
- (3) *Comma sostituito dall'art. 1, c. 402, L 27/12/2006 n. 296.*
- (4) *Comma abrogato dall'art. 17, c. 2, L 27/12/1997, n. 449.*
- (5) *Periodo così sostituito dall'art. 10, c. 1, DLgs 21/11/2014 n. 175 e si applica a decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31/12/2015: "Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista. Le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura. Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta; le spese di partecipazione nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito; le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare".*
- (6) *Comma modificato dall'art. 83, c. 28-quater, lett. b), DL 25/6/2008 n. 112 conv. con mod.L 6/8/2008, n. 133 e successivamente modificato dall'art. 7-quater, c. 5, DL 22/10/2016, n. 193.*
- (7) *Comma abrogato dall'art. 4, c. 4, L 30/12/1991, n. 413.*

Note di collegamento

Normativa

- DM 31/12/1988.
- Art. 36, c. 7 e 7-bis, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248. Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale.
- Art. 19, DPR 29/9/1973, n. 600. Disposizioni comuni di accertamento delle imposte sui redditi.
- Somme elargite ad artisti e professionisti dal Fondo di sostegno per le vittime di richieste estorsive. Esenzione ai fini IRPEF. DL 31/12/1991, n. 419 conv. in L 18/2/1992, n. 172. art. 1 e 2.
- DL 30/12/1991, n. 417 conv. in L 6/2/1992, n. 66. art. 1. Professionisti. Autoconsumo beni già utilizzati per l'esercizio della professione. Irrilevanza ai fini I.I.D.D. e rilevanza ai fini IVA.
- DLgs 19/6/1997, n. 218, art. 1-17. Reddito di lavoro autonomo. Applicabilità del concordato a regime (accertamento con adesione) e della conciliazione giudiziale.
- L 27/12/1997, n. 449, art. 21, c. 11, lett. b), n. 1. Lavoro autonomo. Ritenuta d'acconto elevata al 20% sui compensi percepiti da soggetti residenti. Modifiche recate all'art. 25 DPR n. 600/1973.
- L 27/12/1997, n. 449, art. 21, c. 14. Amministratori di condominio. Obblighi fiscali inerenti all'attività e ritenuta sui compensi percepiti dal 1/1/1998.
- L 27/12/1997, n. 449, art. 21, c. 11, lett. b), n. 2. Lavoro autonomo prestato da non residenti. Ritenuta d'imposta elevata al 30% dal 1998. Modifica recata all'art. 25 DPR n. 600/1973.

Giurisprudenza

- Azioni cedute sottocosto all'amministratore. Sono compensi in natura tassabili. Cass. civ. Sent. n. 4802 del 30/3/1994.
- Laboratorio di analisi. Attività professionale svolta con una struttura organizzativa tale che il reddito deriva maggiormente dalla struttura stessa. Assoggettamento a ILOR del relativo reddito. Cass. civ. Sent. n. 3901 del 8/2/1995.
- Prestazioni professionali. Fatturazione. Cass. civ. Sent. n. 20591 del 16/5/2005.
- Reddito di lavoro autonomo e studio professionale. Oneri per ristrutturazione e deducibilità Cass. civ. Sent. n. 16350 del 17/6/2008.
- Professionisti. Scritture contabili formalmente regolari. Accertamento induttivo

del reddito di lavoro autonomo basato su presunzioni. Cass. civ. Sent. n. 14292 del 17/2/2000.

- Contributi alla Cassa nazionale del notariato. Indeducibili dal reddito complessivo, deducibili dal reddito di lavoro autonomo. Cass. civ. Sent. n. 2781 del 26/2/2001.
- Compensi per prestazioni professionali. Obbligato alla ritenuta d'acconto è chi effettua il pagamento dei compensi anche se le prestazioni non sono state effettuate nei suoi confronti. Cass. ss.uu., Sent. n. 9332 del 25/10/1996.
- Assegni rilasciati dall'impresa cliente al professionista. Insufficienza ai fini della presunzione di maggiori compensi professionali corrisposti. Comm. Trib. Centr. dec. n. 1818 del 11/2/1993.
- Ammortamento. Coefficiente applicabile alle apparecchiature di un radiologo. Comm. Trib. Centr. dec. n. 2246 del 28/5/1993.
- Rimborsi spese agli amministratori. Somme addebitate dall'agenzia viaggi direttamente alla società. Non costituiscono reddito di lavoro autonomo. Comm. Trib. Centr. dec. n. 785 del 27/1/1994.
- Curatore fallimentare. Compensi. Insussistenza dell'obbligo di assoggettarli a ritenuta. Comm. Trib. Centr. dec. n. 899 del 10/3/1994.
- Reddito professionale. Indeducibilità dei costi registrati ma non documentati. Comm. Trib. Centr. dec. n. 1067 del 25/2/1994.
- Professionisti. Spese viaggi e soggiorni rimborsate. Deducibili dal reddito d'impresa del committente se previste contrattualmente. Comm. Trib. Centr. dec. n. 2606 del 7/6/1995.
- Compenso liquidato al professionista ma riscosso fraudolentemente da altri. Mancata dimostrazione del raggio subito. Concorrenza dei compensi alla formazione del reddito professionale. Comm. Trib. Centr. dec. n. 564 del 4/11/1996.
- Ragoniere-Commercialista. Cessione studio professionale ante 4/7/2006. Redditi professionali. Esclusione. Redditi diversi. Esclusione. Comm. Trib. Prov. Torino, sez. XII, 12/1/2011, n. 8.

Prassi

- Contributo alla "Gestione separata Inps" ex L n. 335/1995, art. 2, c. 26. Misura del contributo elevata al 13% per il biennio 2000/2001 per i soggetti non iscritti a un fondo obbligatorio. 23/12/1999, n. 488, art. 51, c. 1.
- Avvocacie trattamento fiscale dell'onorario riconosciuto al difensore della parte vittoriosa in giudizio. Ris. n. III-7-1260/MF del 6/12/1994.
- Costo sostenuto per l'acquisto di libri da parte di docente indetraibilità sia dal reddito di cocco sia dal reddito di lavoro dipendente. Ris. n. III-5-1763/MF del 30/9/1994.
- Associazione tra professionisti e recesso del professionista associato. Tassazione separata della somma liquidatagli, senza scomputo delle ritenute d'acconto operate in corso d'anno nei confronti dell'associazione. Ris. n. 127/E-III-5-693/MF del 24/5/1995.
- Dentisti e necessaria nelle fatture emesse l'indicazione analitica delle prestazioni eseguite. Ris. n. 111/E-VI-12-3600/MF del 3/5/1995.
- Contributo del 4% sui compensi lordi addebitato in fattura ai clienti dei professionisti non iscritti ad apposite casse previdenziali. Costituisce parte integrante dei compensi ai fini IRPEF e IVA. Ris. n. 109/MF del 11/7/1996.
- Professionisti minori in "regime contabile semplice" ex art. 3, c. 165-170, L 23/12/1996, n. 662. Circ. n. 10/E-VI-12-065/MF del 17/1/1997.
- Professionisti. Il regime contabile "naturale" è sempre il regime "semplificato", fatta salva l'opzione per l'ordinario". Circ. n. 45/E-VI-12-543/MF del 19/2/1997.
- Lavoratori autonomi e compensi pagati ai familiari. Indeducibilità. Minfinanze, telefisco 1997, risposte del 28/1/1997.
- Indeducibilità dei compensi corrisposti dal professionista al coniuge e ai familiari. Circ. n. 25/MF del 6/2/1997.
- Prestazioni coordinate e continuative e lavoro autonomo occasionale. Differenze. Nota n. 984/MF del 17/7/1997.
- Professionisti che acquistano un'auto nuova consegnando per la rottamazione un veicolo ultradecennale. Contributo statale per la rottamazione. Ris. n. 175/E/III-6/308/MF del 1/8/1997.
- Contributi alla "Gestione separata Inps" ex L n. 335/1995, art. 2, c. 26. Versamenti effettuati da professionisti privi di cassa previdenziale. Massimale contributivo elevato a £ 139.480.000 per l'anno 1998. L 27/12/1997, n. 449, art. 59, c. 16. Inps, Circ. n. 21/MF del 30/1/1998.
- Autoveicoli di artisti e professionisti. Regime fiscale a partire dal 1997. Circ. n. 48/MF del 10/2/1998.
- Associazione tra artisti e professionisti. Cessione di partecipazione al capitale o al patrimonio dell'associazione. Sua esclusione dal regime del "capital gain". Somme attribuite in caso di recesso all'associato. Loro imponibilità fuori dell'ambito del

- “capital gain”. Circ. n. 165/MF del 24/6/1998.
- Autovettura in leasing. Il calcolo della durata minima va effettuato in base al coefficiente d'ammortamento tabellare senza tener conto della riduzione a metà del coefficiente per il primo esercizio. Circ. n. 188/MF del 16/7/1998.
- Contributo alla “Gestione separata Inps” ex L n. 335/1995, art. 2, c. 26. Massimale contributivo elevato a £ 141.991.000 per l'anno 1999. Notizia e precisazioni. Inps, Circ. n. 15/MF del 29/1/1999.
- Cococo non residenti. Compensi e rimborsi spese. Ris. M.F. n. 20/E del 25/2/2000.
- Contributo alla “Gestione separata Inps” L n. 335/1995, art. 2, c. 26. Massimale contributivo elevato a £ 144.263.000 per l'anno 2000. Notizia e precisazioni. Inps, Circ. n. 17/MF del 28/1/2000.
- Credito d'imposta per l'assunzione di dipendenti nel periodo 1/10/2000. 31/12/2003. Circ. n. 1/E del 3/1/2001.
- Nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo ex art. 13 e attività marginali ex art. 14, L388/2000. Circ. n. 23/E del 9/3/2001.
- Ripartizione spese comuni tra professionisti. Le spese riaddebitate vanno a diminuire i costi sostenuti dal professionista intestatario delle utenze. Circ. n. 58/E del 18/6/2001.
- Ammortamento dei beni inferiore al 50% della misura massima tabellare. La differenza tra il 50% e il minore ammortamento effettuato è deducibile negli esercizi successivi. Circ. n. 58/E del 18/6/2001.
- I contributi previdenziali e assistenziali a carico del professionista o dell'artista costituiscono parte integrale dei compensi soggetti a ritenuta. Ris. n. 118/E del 12/7/2001.
- Registri contabili e soppressione dell'obbligo della bollatura. Circ. n. 92/E del 22/10/2001.
- Contributi previdenziali obbligatori versati dai notai alla Cassa nazionale notariato sono “oneri deducibili” dal reddito complessivo e non sono configurabili come spese deducibili dal reddito professionale. Ris. n. 79/E del 8/3/2002.
- Cessione dell'attività professionale. L'importo percepito dal professionista cedente non è un “compenso” dell'art. 50 ma un “reddito diverso” dell'art. 81 Tuir. Per il professionista subentrante l'importo pagato è un costo deducibile. Ris. n. 108/E del 29/3/2002.
- Professionista che acquista una enciclopedia o un dizionario può dedurre il costo. Circ. n. 54/E del 19/6/2002.
- Professionista che assume come dipendente il proprio figlio può dedurre il costo. Circ. n. 55/E del 20/6/2002.
- Sanzione pecuniaria irrogata a un professionista. Indeducibilità del relativo costo. Circ. n. 55/E del 20/6/2002.
- Interposizione fittizia di persona. Configurabilità nel caso di società di capitali costituita per fornire prestazioni accessorie all'attività propria di un professionista. Ris. n. 305/E del 17/9/2002.
- Autocarro acquistato da un professionista. Per svolgere la propria attività. Inammissibilità delle deduzioni IRPEF per mancanza di inerenza del veicolo. Ris. n. 244/E del 23/7/2002.
- Acquisto di un marchio da parte di professionista. Ris. n. 30/E del 16/2/2006.
- Acquisto di una banca dati da parte di un dottore commercialista può dedurre il costo dal reddito. Ris. n. 72/E del 25/5/2006.
- Incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di gennaio 2007. Circ. n. 11/E del 16/2/2007.
- Presupposto impositivo dell'IRAP per i professionisti-Indagine di fatto. Ris. n. 326/E del 14/11/2007.
- Regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi. Circ. n. 7/E del 28/1/2008.
- Cessione beni mobili strumentali acquistati dal professionista. Ris. n. 310/E del 21/7/2008.
- Prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande. Trattamento ai fini dell'IVA e delle imposte sul reddito. Circ. n. 53/E del 5/9/2008.
- Spese di ristrutturazione immobile uso ufficio. Ris. n. 99/E del 8/4/2009.
- Imputazione dei compensi corrisposti a mezzo assegno dei compensi corrisposti a mezzo assegno bancario e/o Circ. Ris. n. 138/E del 29/5/2009.
- Costituzione di un'associazione professionale. Ris. n. 177/E del 9/7/2009.
- Diritto d'immagine. Ris. n. 255/E del 2/10/2009.
- Cessione di bene immobile strumentale. Ris. n. 13/E del 2/3/2010.
- Prestazioni alberghiere e di ristorazione. Ris. n. 47/E del 28/5/2010.
- Risposte dell'Agenzia delle entrate. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Rilievi interpretativi inerenti quesiti posti nel corso MAP. Circ. n. 35/E del 20/9/2012.
- Deducibilità dei canoni di leasing. Chiarimenti. DL 2/3/2012, n. 16. Circ. n. 17/E

del 29/5/2013.

- Studi di settore 2013. Circ. n. 20/E del 4/7/2014.
- Commento alle novità fiscali DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Studi di settore periodo di imposta 2014. Circ. n. 28/E del 17/7/2015.
- Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione degli eventi Videoforum Italia Oggi, Telefisco Sole 24ore e Forum lavoro. Circ. n. 6/E del 19/2/2015.
- Studi di settore. Periodo di imposta 2015. Circ. n. 24/E del 30/5/2016.

CAPO VI

Redditi d'impresa

Articolo

55

Redditi d'impresa
(ex art. 51)

1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195 del codice civile, e delle attività indicate alle lettera b) e c) del comma 2 dell'articolo 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.
2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:
 - a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile;
 - b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
 - c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.
3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2195 codice civile. Imprenditori soggetti a registrazione.
- L 23/12/2000, n. 388. art. 13, c. 1-9: Nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, di cui agli artt. 51 e 49 Tuir, intraprese da persone fisiche. Regime fiscale agevolato per i primi 3 periodi di attività. Imposta sostitutiva del 10% se i compensi di lavoro autonomo non superano £ 60.000.000 e i ricavi d'impresa non superano £ 60.000.000 o £ 120.000.000 a seconda che l'impresa abbia per oggetto la prestazione di servizi o altre attività.

Giurisprudenza

- Associazioni per il recupero di tossicodipendenti. Proventi derivanti dalle prestazioni di servizi. Costituiscono reddito d'impresa tassabile ai fini IRPEG e ILOR. Cass. pen. Sent. n. 3857 del 11/3/1992.
- Società di capitali. Bilancio regolarmente approvato. Rilevanza nei confronti dell'Amministrazione tributaria. Esclusione. Caso di specie. Cass. civ. Sent. n. 3009 del 23/11/2006.
- Reddito d'impresa. Persona privata. Cessione beni personali. Acquisto beni stesso genere. Esercizio attività d'impresa. Esclusione. Comm. Trib. Reg. della Liguria, Sent. sez iii, 8-02-2011, n. 1.
- Determinazione del reddito d'impresa. Sopravvenienze attive. Contributi in conto capitale e contributi in conto impianti. Differenze. Conseguenze. Fattispecie in tema di contributi per la ristrutturazione di un immobile già esistente. Cass. civ. Sent. n. 23555 del 18/11/2015.
- Determinazione del reddito d'impresa. Finanziamenti e sovvenzioni pubbliche. Agevolazioni a favore delle attività produttive nelle aree depresse del paese. Contributi in conto impianti in virtù del DL n. 415/1992. Sopravvenienze attive. Esclusione. Deducibilità. Modalità. Cass. civ. Sent. n. 16434 del 5/8/2015.

Prassi

- "Set aside". Messa a riposo dei terreni in base al Regolamento Cee n. 797/85 del 12/3/1985. Società agricole. Imponibilità del contributo percepito a titolo di aiuto comunitario. Istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi.
- Locazione di "video giochi" collocati presso pubblici esercizi. Attività d'impresa. Ris. n. 9/490/MF del 22/6/1992.

- Attività di acquisto crediti e successivi incassi da parte di un privato svolta con i caratteri dell'abitudine e professionalità. Assoc. dott. commercialisti di Milano. Norma di comportamento n. 123/1994.
- Contributi a fondo perduto corrisposti a "imprese agricole". Ritenute del 4% ex art. 28, DPR 600/1973. Ris. n. 150/E-V-5-2019/MF del 5/6/1995.
- Incaricati alla vendita a domicilio. Ritenuta d'imposta sulle provvigioni e conseguente esonero dall'obbligo delle scritture contabili e della dichiarazione dei redditi sia quando l'attività è svolta in modo "abituale" che "occasionale" Ris. n. 180/E-III-5/1578/MF del 12/7/1995.
- Promotore finanziario. Attività d'impresa. Circ. n. 108/MF del 3/5/1996.
- Fotografo. Quando l'attività è d'impresa e quando è di lavoro autonomo. Ris. n. 129/E VI-1050-95/MF del 17/7/1996.
- Provvigioni agli agenti assicurativi sono componenti del reddito d'impresa. La contabilizzazione delle provvigioni "precontate". Ris. n. 161/MF del 29/10/1998.
- Nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo ex art. 13 e attività marginali ex art. 14, L 23/12/2000, n. 388. Circ. n. 23/MF del 9/3/2001.
- S.r.l. "artigiane" pluripersonali. Legittimità della loro costituzione. Notizia. L 5/3/2001, n. 57. Art. 13, c. 2.
- Abitudine e occasionalità dell'esercizio dell'impresa. Tassabilità del reddito derivante da un singolo affare. Ris. n. 204/E del 20/6/2002.
- Comitato che ogni anno organizza una "mostra mercato". Attività d'impresa. È tale. Irrilevanza delle finalità socio-culturali perseguite dall'ente. Ris. n. 148/E del 20/5/2002.
- Redditi d'impresa. Vendita di box-auto. Ris. n. 273/E del 7/8/2002.
- IRES. Base imponibile. Determinazione. Assunzione di partecipazioni a scopo di stabile investimento, non finalizzato all'alienazione. Ris. n. 165/E del 25/11/2005.
- Redditi fondiari. Attività di acquacoltura su aree censite in Catasto. Redditi d'impresa. Attività di acquacoltura su aree demaniali. Ris. n. 127/E del 13/9/2005.
- Compensi relativi alla cessione di diritti d'autore. Ris. n. 145/E del 28/6/2007.
- Costruzione e locazione di box auto. Esercizio d'impresa. Qualificazione. Trattamento. Artt. 6 e 55, Tuir. Artt. 1 e 4, DPR 26/10/1972. Ris. n. 286/E del 11/10/2007.
- Comunione familiare per l'esercizio di diritti su fondi di proprietà collettiva. Ris. n. 69/E del 7/7/2010.
- Attività di mediazione. Ris. n. 113/E del 29/11/2011.
- Enti non commerciali. Ris. n. 126/E del 16/12/2011.
- Pex. chiarimenti. Art. 87 del Tuir. Circ. n. 7/E del 29/3/2013.
- Disciplina delle controlled foreign companies, modifiche ai criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, trattamento degli utili provenienti da tali Paesi, disciplina del credito d'imposta estero. Chiarimenti. Circ. n. 35/E del 4/8/2016.
- Art. 1, c. 98-108, L 28/12/2015, n. 208. Credito di imposta per gli investimenti nel mezzogiorno. Circ. n. 34/E del 3/8/2016.

Articolo (1)

55

bis

**Imposta
sul reddito
d'impresa**

1. Il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, determinato ai sensi del presente capo, è escluso dalla formazione del reddito complessivo e assoggettato a tassazione separata con l'aliquota prevista dall'articolo 77. Dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci.
2. In deroga all'articolo 8, comma 3, le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi. Le perdite non ancora utilizzate al momento di fuoriuscita dal regime di cui al presente articolo sono computabili in diminuzione dai redditi ai sensi dell'articolo 8, comma 3, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.
3. Le somme prelevate a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito dell'esercizio e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati

- a tassazione separata e non ancora prelevati, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci costituiscono reddito d'impresa e concorrono integralmente a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci.
4. Gli imprenditori e le società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo. L'opzione ha durata pari a cinque periodi d'imposta, è rinnovabile e deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione.
 5. L'applicazione del presente articolo esclude quella dell'articolo 5 limitatamente all'imputazione e alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione.
 6. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle somme prelevate a carico delle riserve formate con utili dei periodi d'imposta precedenti a quello dal quale ha effetto tale articolo; le riserve da cui sono prelevate le somme si considerano formate prioritariamente con utili di tali periodi d'imposta.
- (1) *Articolo aggiunto dall'art. 1, c. 547, lett. b), L. 11/12/2016, n. 232, a decorrere dall'1/1/2017. Vedi, anche il c. 548.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2195 codice civile. Imprenditori soggetti a registrazione.

Articolo

56

Determinazione del reddito di impresa (ex artt. 52, 78)

1. Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo. Le disposizioni della predetta sezione I, relative alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.
2. Se dall'applicazione del comma 1 risulta una perdita, questa, al netto dei proventi esenti dall'imposta per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli articoli 61 e 109, comma 5, è computata in diminuzione del reddito complessivo a norma dell'articolo 8. Per le perdite derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice si applicano le disposizioni del comma 2 dell'articolo 8 (1).
3. Oltre ai proventi di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 91, non concorrono alla formazione del reddito: a) le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone; b) le plusvalenze, le indennità e gli altri redditi indicati alle lettere da g) a n) del comma 1 dell'articolo 17, quando ne è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dello stesso articolo.
4. Ai fini dell'applicazione del comma 2 non rileva la quota esente dei proventi di cui all'articolo 87, determinata secondo quanto previsto nel presente capo.
5. Nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione. Il valore medio e il coefficiente di cui al primo periodo sono stabiliti ogni 2 anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali. Le disposizioni del presente comma non si applicano nei confronti dei redditi di cui all'articolo 55, comma 2, lettera c). Il coefficiente moltiplicatore non si applica agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari quando, per la natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare. Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. Ai fini del rapporto di cui all'articolo 96, i proventi dell'allevamento di animali di cui al presente comma, si computano nell'ammontare ivi stabilito. Se il periodo di imposta è superiore o inferiore a 12 mesi, i redditi di cui al presente comma sono ragguagliati alla durata di esso (2).

- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 33, lett. a), L 24/12/2007, n. 244.*
 (2) *Comma modificato dall'art. 3, c. 1, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- Vedi gli articoli 2423-bis, 2423-ter, 2424, 2424-bis, 2425-bis e 2426 codice civile.

Giurisprudenza

- Componenti di reddito. Eccedenze d'imposta a credito. Interessi. Principio di competenza. Cass. civ. Sent. n. 25720 del 9/12/2009.
- Contabilità corretta. Comportamento antieconomico. Mancata percezione dei tassi. Passaggio tra società dello stesso gruppo. DPR n. 917 del 1986, art. 56. DPR 29/9/1973, n. 600, art. 39. Cass. civ. Sent. n. 11154 del 7/5/2010.

Prassi

- Fattispecie. Fanghi di depurazione. DLgs 27/1/1992, n. 99. Direttiva n. 86/278/CEE. Utilizzo. Corrispettivi. Qualificazione. Artt. 32, 56, 56-bis, 67, Tuir. Art. 2135 c.c. Ris. n. 74/E del 26/7/2010.
- Società agricola che produce energia fotovoltaica. Esercizio dell'opzione per la tassazione su base catastale. Art. 1, c. 1093, L 27/12/2006, n. 296 e art. 1, c. 423 L 23/12/2005, n. 266. Ris. n. 98/E del 27/10/2016.

Articolo

56
bis

Altre attività agricole

1. Per le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all'articolo 29, comma 2, lettera b), il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.
2. Per le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati nell'articolo 32, comma 2, lettera c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15%.
3. Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25%.
4. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.
5. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi delle disposizioni di cui al presente articolo. In tal caso l'opzione o la revoca per la determinazione del reddito nel modo normale si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10/11/1997, n. 442, e successive modificazioni.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2135 codice civile. Imprenditore agricolo.
- DPR 10/11/1887, n. 442. Regolamento per il riordino della disciplina delle opzioni in materia IVA e di imposte dirette.

Prassi

- Le novità in materia di attività agricole di cui alle L n. 350 del 2003. Circ. n. 44/E del 15/11/2004.
- Redditi fondiari. Attività di acquacoltura su aree censite in Catasto. Ris. n. 127/E del 13/9/2005.
- Natura agricola dell'attività di produzione del micelio di fungo. Trattamento. Ris. n. 20/E del 27/1/2006.

Articolo

57

Ricavi
(ex art. 53,
comma 2)

1. Si comprende tra i ricavi di cui all'articolo 85 anche il valore normale dei beni ivi indicati destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1, c. 307, L n. 296 del 27/12/2006 Per la uniforme e corretta applicazione delle norme di cui all'art. 54, c. 3, DPR 26/10/1972, n. 633, all'art. 39, c. 1, DPR 29/9/1973, n. 600, e all'art. 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al DPR 26/4/1986, n. 131, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuati periodicamente i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati ai sensi dell'art. 14 del citato decreto n. 633/1972, dell'art. 9, c. 3, Tuir, e dell'art. 51, c. 3, del citato decreto n. 131/1986.

Giurisprudenza

- Materie prime utilizzate per la costruzione di un edificio destinato ad abitazione dell'imprenditore e di suoi familiari. Cass. civ. Sent. n. 12329 del 24/5/2006.

Articolo

58

Plusvalenze
(ex art. 54,
comma 5)

1. Per le plusvalenze derivanti da cessione delle aziende, le disposizioni del comma 4 dell'articolo 86 non si applicano quando è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dell'articolo 17. Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro 5 anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi.
2. Le plusvalenze di cui all'articolo 87 non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti limitatamente al 60% del loro ammontare.
3. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito anche se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Note di collegamento

Normativa

- DM 2/4/2008. Rideterminazione delle percentuali di concorrenza delle plusvalenze realizzate a decorrere dal 1/1/2009 alla formazione del reddito.
- Art. 4 c. 1 lett. c), DLgs n. 344 del 12/12/2003. Non applicazione del regime di esenzione alle plusvalenze relative alle azioni o quote, realizzate entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2003, fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte nello stesso periodo di imposta in corso al 31/12/2003 e nel precedente.
- Art. 5, c. 3, DLgs 14/9/2015, n. 147 - Gli artt. 58, 68, 85 e 86 del Tuir e gli artt. 5, 5-bis, 6 e 7, DLgs 15/12/1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al DPR 26/4/1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al DLgs 31/10/1990, n. 347.

Giurisprudenza

- Plusvalenze. Cessione dei beni ai creditori. In sede di concordato preventivo. Esclusione. Anche in caso di cessione da parte di un terzo. Cass., civ. Sent. n. 11699 del 21/5/2007.
- Reddito d'impresa. Avviso rettifica registro. Maggior valore avviamento. Definitività avviso rettifica. Accertamento maggior plusvalenza. Documentazione banca-pagamenti. Presunzione maggior plusvalenza. Esclusione. Art. 58, c. 1, DPR 22/12/1986, n. 91. Comm. Trib. Reg. Lombardia sez. XLVI, 26-01-2011, n. 7.
- Donazione al figlio di una licenza taxi. Plusvalenza dell'azienda. Tassabilità. Esclusione. Art. 58, Tuir. Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. VI, 2/2/2011, n. 24.

Prassi

- Fallimento. Concordato preventivo. Disciplina fiscale delle plusvalenze, sopravvenienze attive e riporto delle perdite. Ris. n. 29/E del 1/3/2004.
- IRES/3. Plusvalenze da realizzo delle partecipazioni. Nuovo regime fiscale. Circ. n. 36/E del 4/8/2004.

Articolo

59

Dividendi

1. Gli utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio delle società e degli enti di cui all'articolo 73, nonché quelli relativi ai titoli e agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e le remunerazioni relative ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), concorrono alla formazione del reddito complessivo, nella misura del 40% del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti. Si applica l'articolo 47, per quanto non diversamente previsto dal periodo precedente (1).
- [2. **(abrogato)** (2).]
- (1) *Comma sostituito dall'art. 3, c. 2, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
- (2) *Comma abrogato dall'art. 3, c. 2, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- DM 2/4/2008. Rideterminazione delle percentuali di concorrenza delle plusvalenze realizzate a decorrere dal 1/1/2009 alla formazione del reddito.
- Giurisprudenza
- Operazione non imponibile. Inconsapevolezza del cedente. Esportazioni triangolari. IVA esente. DPR n. 633 del 1972, art. 8 Tuir, artt. 59 e 76. Cass. civ. Sent. n. 21956 del 27/10/2010.

Giurisprudenza

- Operazione non imponibile. Inconsapevolezza del cedente. Esportazioni triangolari. IVA esente. DPR n. 633 del 1972, art. 8 Tuir, artt. 59 e 76. Cass. civ. Sent. n. 21956 del 27/10/2010.
- Accertamento delle imposte sui redditi in genere. Elusione fiscale. Abuso del diritto. Operazioni o atti volti esclusivamente al conseguimento di un vantaggio fiscale. Conseguenze. Imputazione in conto economico di minusvalenze. Configurabilità. Fattispecie relativa a benefici fiscali ottenuti con l'applicazione del metodo lifo. Cass. civ. Sent. n. 4561 del 6/3/2015.

Prassi

- Nuovo regime fiscale dei dividendi. Circ. n. 26/E del 16/6/2004.
- Contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale. Ris. n. 192/E del 12/5/2008.

Articolo

60

Spese per prestazioni di lavoro (ex art. 62, comma 2)

1. Non sono ammesse in deduzione a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all'impresa di cui al comma 4 dell'articolo 5.

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Compensi ai familiari dell'imprenditore. Cass. civ. 17/7/2000 n. 9417.
- Compensi a familiari associati in partecipazione. Cass. civ. 25/11/2003 n.17963.
- Utilizzazione dei dati bancari acquisiti dalla Guardia di finanza. Cass. civ. 17/12/2003 n. 19373.
- Compensi a familiari associati in partecipazione. Cass. civ. 28/9/2005 n. 19102.
- Compensi ai soci. Verifica di congruità da parte dell'Amministrazione. Ammissibilità. Cass. civ. Sent. n. 20748 del 25/9/2006.

Prassi

- Incentivi per incremento dell'occupazione. Ris. n. 351/E del 11/11/2002.

Articolo

61

Interessi passivi (ex art. 63, comma 4)

1. Gli interessi passivi inerenti all'esercizio d'impresa sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.
2. La parte di interessi passivi non deducibile ai sensi del comma 1 del presente articolo non dà diritto alla detrazione dall'imposta prevista alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 15.

Note di collegamento

Prassi

- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. L. 24/12/2007, n. 244. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Risposte a quesiti del MAP 2011. Circ. n.29/E del 27/6/2011.
- Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, mediante il modello F24, del credito d'imposta a favore degli enti previdenziali ai sensi dell'art. 4, c.

- 6-bis, DL 24/4/2014, n. 66. Ris. n. 115/E del 16/12/2014.
Credito d'imposta in favore degli enti di previdenza obbligatoria e delle forme di previdenza complementare. Art. 1, c. da 91 a 94, L 23/12/2014, n. 190. DM MEF 19/6/2015. Circ. n. 14/E del 27/4/2016.

(1) *Articolo abrogato dall'art. 1, c. 33, lett. c), L 24/12/2007, n. 244.*

Articolo (1)

62

Pro rata patrimoniale (abrogato)

Articolo (1)

63

Contrasto all'utilizzo fiscale della sotto-capitalizzazione delle imprese (abrogato)

(1) *Articolo abrogato dall'art. 1, c. 33, lett. c), L 24/12/2007, n. 244.*

Articolo

64

Norme generali sulle componenti del reddito d'impresa (ex art. 75, comma 10)

1. Le minusvalenze realizzate relative a partecipazioni con i requisiti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere b), c) e d), possedute ininterrottamente dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione, considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente, ed i costi specificamente inerenti al realizzo di tali partecipazioni, sono indeducibili in misura corrispondente alla percentuale di cui all'articolo 58, comma 2 (1).
 2. Le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore sono ammortizzabili, o deducibili nell'ipotesi di cui al comma 5 dell'articolo 102, nella misura del 50%; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione, anche finanziaria e di noleggio e le spese relativi all'impiego di tali beni. Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50% della rendita catastale o del canone di locazione, anche finanziaria, a condizione che il contribuente non disponga di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa.
- (1) *Comma sostituito dall'art. 5, c. 1, lett. a), DL 30/9/2005, n. 203, conv. con mod., L 2/12/2005, n. 248.*

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Abitazione privata. Canoni locazione. Lavori di tinteggiatura. Spese condominiali. Fornitura di energia elettrica. Spese telefoniche. Deducibilità al 50%. Legittimità. Art. 64, c. 2, periodo 1 Tuir. Art. 64, c. 2, periodo 2, Tuir. Comm. Trib. Prov. Vercelli, Sent. n. 50 del 14/6/2010.

Prassi

- Plusvalenze da realizzo delle partecipazioni. Circ. n. 36/E. 4/8/2004.
- Deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica. Circ. n. 42/E del 6/7/2007.

Articolo

65

Beni relativi all'impresa (ex art. 77)

1. Per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano relativi all'impresa, oltre ai beni indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 85, a quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa e ai crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa, i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'articolo 2217 del codice civile. Gli immobili di cui al comma 2 dell'articolo 43 si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario; per i soggetti indicati nell'articolo 66, tale indicazione può essere effettuata nel registro dei beni ammortizzabili ovvero secondo le modalità di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7/12/2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21/12/1996, n. 695.
2. Per le società in nome collettivo e in accomandita semplice si considerano relativi all'impresa tutti i beni a esse appartenenti, salvo quanto stabilito nel comma 3 per le società di fatto.
3. Per le società di fatto si considerano relativi all'impresa i beni indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 85, i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa e i beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, compresi quelli iscritti in pubblici registri a nome dei soci utilizzati esclusivamente come strumentali per l'esercizio dell'impresa.
- 3-bis. Per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore è riconosciuto, ai fini fiscali, il costo determinato in base alle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23/12/1974, n. 689, da iscrivere tra le attività relative all'impresa nell'inventario i cui all'articolo 2217 del codice civile, ovvero, per le imprese di cui all'articolo 66, nel registro dei cespiti ammortizzabili. Le relative quote di ammortamento sono calcolate a decorrere dall'esercizio in corso alla data dell'iscrizione.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2217 codice civile. Redazione dell'inventario.
- Art. 13, DPR 7/12/2001, n. 435. Regolamento recante modifiche al DPR 22/7/1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari.
- Art. 2, c. 1, DPR 21/12/1996, n. 695. Regolamento recante norme per la semplificazione delle scritture contabili.
- DPR 23/12/1974, n. 689. Disposizioni integrative e correttive del DPR 29/9/1973, n.600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sul reddito.

Giurisprudenza

- Imprenditore individuale. Cessione di bene immobile a titolo oneroso. Bene strumentale per natura. Appartenenza al patrimonio aziendale. Presunzione. Cass. civ. Sent. n. 22587 del 20/10/2006.
- Immobile concesso in locazione appartenente ad impresa individuale. Presunzione di strumentalità. Condizione. Non suscettibilità di diversa destinazione senza radicali trasformazioni. Cass. civ. Sent. n. 11834 del 19/5/2006.
- Determinazione del reddito d'impresa. Detrazioni. Oneri di utilità sociale. Casse di risparmio. Erogazioni ex art. 35 del RD n. 967/1929. Deducibilità bCondizioni. Cass. civ. Sent. 16248 del 31/7/2015.

Articolo

66

Imprese minori (ex art. 79)

1. Il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600, applicano il regime di contabilità semplificata, è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa. La differenza è aumentata dei ricavi di cui all'articolo 57, dei proventi di cui all'articolo 90, comma 1, delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'articolo 101 (1).
2. Le quote di ammortamento sono ammesse in deduzione, secondo le disposizioni degli articoli 64, comma 2, 102 e 103, a condizione che sia tenuto il

- registro dei beni ammortizzabili. L'indicazione di tali quote può essere effettuata anche secondo le modalità dell'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7/12/2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21/12/1996, n. 695. Le perdite di beni strumentali e le perdite su crediti sono deducibili a norma dell'articolo 101. Non è ammessa alcuna deduzione a titolo di accantonamento; tuttavia gli accantonamenti di cui all'articolo 105 sono deducibili a condizione che risultino iscritti nei registri di cui all'articolo 18 del decreto indicato al comma 1.
3. Si applicano, oltre a quelle richiamate nei precedenti commi, le disposizioni di cui agli articoli 56, comma 5, 65, 91, 95, 100, 108, 90, comma 2, 99, commi 1 e 3, 109, commi 5, 7 e 9, lettera b), e 110, commi 1, 2, 5, 6 e 8. Si applica inoltre, con riferimento ai ricavi ed alle plusvalenze che concorrono a formare il reddito di impresa pur non risultando dalle registrazioni ed annotazioni nei registri di cui all'articolo 18 del decreto indicato nel comma 1, la disposizione dell'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 109 (2).
 4. Per gli intermediari e i rappresentanti di commercio e per gli esercenti le attività indicate al comma 1 dell'articolo 1 del decreto del Ministro delle finanze 13/10/1979, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 288 del 22/10/1979, il reddito d'impresa determinato a norma dei precedenti commi è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria delle spese non documentate, di un importo pari alle seguenti percentuali dell'ammontare dei ricavi: 3% dei ricavi fino a € 6.197,48; 1% dei ricavi oltre € 6.197,48 e fino a € 77.468,53; 0,50% dei ricavi oltre € 77.468,53 e fino a € 92.962,24.
 5. Per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi il reddito determinato a norma dei precedenti commi è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria di spese non documentate, di € 7,75 per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il comune in cui ha sede l'impresa ma nell'ambito della regione o delle regioni confinanti e di € 15,49 per quelli effettuati oltre tale ambito. Per le medesime imprese compete, altresì, una deduzione forfetaria annua di € 154,94 per ciascun motoveicolo e autoveicolo avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi. La deduzione spetta una sola volta per ogni giorno di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero dei viaggi. Il contribuente deve predisporre e conservare un prospetto recante l'indicazione dei viaggi effettuati e della loro durata e località di destinazione nonché degli estremi dei relativi documenti di trasporto delle merci o, delle fatture o delle lettere di vettura di cui all'articolo 56 della legge 6/6/1974, n. 298; i documenti di trasporto, le fatture e le lettere di vettura devono essere conservate fino alla scadenza del termine per l'accertamento.
- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 17, lett. b), nn. 1) e 2), L. 11/12/2016, n. 232.*
 (2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 17, lett. a), L. 11/12/2016, n. 232.*

Note di collegamento

Normativa

- DPR 29/9/1973, n. 600. Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.
- Art. 13, DPR 7/12/2001, n. 435. Regolamento recante modifiche al DPR 22/7/1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari.

Giurisprudenza

- Perdite sui crediti. Deducibilità con default. Rettifica. DPR n. 633 del 1972, art. 52. DPR n. 600 del 1973, art. 33. DPR n. 917 del 1986, artt. 66 e 75. Cass. civ. Sent. n. 22135 del 29/10/2010.
- Deducibilità delle perdite su crediti - Elementi offerti dal contribuente per ritenere il credito di difficile esazione - Valutazione di fatto incensurabile in cassazione - Fondamento. Cass. civ. Ord. n. 403 del 14/1/2015.

Prassi

- Autotrasportatori, agevolazioni al via. Com. stampa/E 30/5/2014.

Articolo

67

Redditi diversi
(ex art. 81)

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:
 - a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;
 - b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di 5 anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante.
 - c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle predette partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di 12 mesi, ancorché nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli e i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:
 - 1) cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 44 quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio;
 - 2) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5% o al 25% del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'assimilazione opera a prescindere dal valore dell'apporto;
 - 3) cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25% dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste del comma 2 dell'articolo 47 del citato Testo unico;
- c-bis) le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c),

realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

- 1) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 5% o al 25% del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
 - 2) cessione dei contratti di cui alla lettera precedente qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 25% dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47;
- c-ter) le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere c) e c-bis), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione a organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente;
- c-quater) i redditi, diversi da quelli precedentemente indicati, comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere o acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e a ogni altro parametro di natura finanziaria. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera sono considerati strumenti finanziari anche i predetti rapporti;
- c-quinquies) le plusvalenze e altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto;
- d) le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali;
- e) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;
- f) i redditi di beni immobili situati all'estero;
- g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'articolo 53;
- h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi;

- h-bis) le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'articolo 58;
- h-ter) la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore (1);
- i) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;
- l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;
- m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche (2).
- n) le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione. Eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti.
- 1-bis. Agli effetti dell'applicazione delle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1, si considerano cedute per prime le partecipazioni, i titoli, gli strumenti finanziari, i contratti, i certificati e diritti, nonché le valute e i metalli preziosi acquisiti in data più recente; in caso di chiusura o di cessione dei rapporti di cui alla lettera c-quater) si considerano chiusi o ceduti per primi i rapporti sottoscritti o acquisiti in data più recente.
- 1-ter. Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo di imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a € 51.645, 69 per almeno 7 giorni lavorativi continui
- 1-quater. Fra le plusvalenze e i redditi di cui alle lettere c-ter), c-quater) e c-quinquies) si comprendono anche quelli realizzati mediante rimborso o chiusura delle attività finanziarie o dei rapporti ivi indicati, sottoscritti all'emissione o comunque non acquistati da terzi per effetto di cessione a titolo oneroso. Fra le plusvalenze di cui alla lettera c-ter) si comprendono anche quelle di rimborso delle quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio realizzate mediante conversione di quote o azioni da un comparto ad altro comparto del medesimo organismo di investimento collettivo (3).
- (1) *Lettera inserita dall'art. 2, c. 36-terdecies, DL 13/8/2011, n. 138, conv. con mod., L 14/9/2011, n. 148.*
- (2) *A norma dell'art. 35, c. 5, DL 30/12/2008, n. 207, conv. con mod.L 27/2/2009, n. 14, nelle parole "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche", di cui alla presente lettera, sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica.*
- (3) *Comma modificato modificato dall'art. 4, c. 1, DLgs 16/4/2012, n. 47.*

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Ragioniere commercialista. Cessione studio professionale. Cessione ante 4/7/2006. Redditi professionali. Esclusione. Redditi diversi. Esclusione. Comm. Trib. Prov. Torino, sez. XII, 12/1/2011, n. 8.
- Redditi Diversi. Cessione bene immobile. Rettifica ai fini registro. Adesione parte acquirente. Presunzione plusvalenza. Prova contraria. Illegittimità accertamento. Consegue. Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. XIV, 19/1/2011, n. 7.
- Redditi diversi. Atto cessione azienda. Rettifica valore trasferimento. Definiti-

vità avviso rettifica. Presunzione plusvalenza. Omessa prova contraria. Legittimità accertamento. Consegu. Comm. Trib. Reg. Lombardia Milano, sez. XLIX, 21/1/2011, n. 9.

- Reddito occasionale. Attività di Bed and breakfast. Stanze dedicate attività. Numero minimo. Incassi percepiti. Ammontare modesto. Giorni soggiorno. Numero limitato. Attività d'impresa. Esclusione. Presenza sito internet. Irrilevanza. Comm. Trib. Reg. Veneto, sez. XV, 24/1/2011, n. 11.
- Redditi diversi. Terreni oggetto espropriazione. Manca inclusione zone tipo A, B, C e D. Tassazione indennità espropriazione. Esclusione. Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. XXX, 31/1/2011, n. 14.
- Redditi diversi. Beni immobili. Contratto comodato gratuito. Successiva locazione beni immobili. Redditi diversi soggetto locatore. Legittimità. Redditi fondiari soggetto proprietario. Esclusione. Comm. Trib. Reg. Piemonte, sez. XXXI, 18/2/2011, n. 14.
- Operazioni speculative. Vendita di suolo lottizzato. Tassazione della plusvalenza. Condizioni. Autorizzazione del piano di lottizzazione. Necessità. Convenzione urbanistica con i proprietari. Assenza. Irrilevanza. Cass. civ. Sent. n. 22488 del 4/11/2015.
- Terreno a destinazione edificatoria. Cessione. Imposta di registro. Valore del bene. Elementi rilevanti. Automatica trasposizione degli effetti anche ai fini IVA. Errore. Comm. Trib. Regionale, Bologna, Sez. IV Sent. n. 506 del 6/3/2015.
- Accertamento. Vendite speciali di immobili. Cass. civ. Sent. n. 22221 del 3/11/2016.
- Ordinanza n. 19465 del 30 settembre 2016 - della Cassazione Civile, Sez. VI - Redditi diversi - Operazioni speculative - Cessioni di terreni edificabili e con destinazione agricola - Pagamento dell'imposta sostitutiva - Potere di accertamento dell'ufficio - Sussistenza. Cass. civ. Ord. n. 19465 del 30/11/2016.
- Redditi di impresa. Determinazione del reddito. Detrazioni. Ammortamenti. Beni immateriali "software" Disciplina applicabile. Cass. civ. Sent. n. 16673 del 9/8/2016.
- Determinazione del reddito. Plusvalenze patrimoniali. Cass. civ. Ord. n. 11543 del 6/6/2016.

Prassi

- Plusvalenze e altri proventi realizzati mediante la cessione di crediti pecuniari, rapporti produttivi di redditi di capitale e strumenti finanziari, nonché redditi derivanti da contratti aleatori. Analisi dell'art. 81, c. 1, lett. c-quinquies), Tuir. Circ. n. 165/MF del 24/6/1998.
- Indennità di esproprio. Trattamento fiscale di cui all'art. 11, c. 5-9, L 30/12/1991, n. 413. Ritenuta del 20% su indennità e interessi. Chiarimenti. Circ. n. 194/MF del 24/7/1998.
- Cessione da parte dell'agricoltore di terreno divenuto edificabile. Il ricavo non è assorbito dalla tassazione del reddito agrario ma rientra nella previsione dell'art. 81 Tuir. Ris. n. 137/E del 7/5/2002.
- Terreni lottizzati, terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria e terreni agricoli, posseduti alla data del 1/1/2002. Rideterminazione del loro valore. Chiarimenti. Circ. n. 55/E del 20/6/2002.
- Sublocazione di immobili. Regime fiscale. Circ. n. 55/E del 20/6/2002.
- Abitualità e occasionalità dell'esercizio dell'impresa. Tassabilità del reddito derivante da un singolo affare. Chiarimenti. Ris. n. 204/E del 20/6/2002.
- Attività commerciale occasionale. criteri di discriminazione rispetto alla attività di lavoro autonomo occasionale. Servizi di trasporto e di distribuzione di guide telefoniche. È Attività commerciale occasionale. Sui compensi relativi non è applicabile la ritenuta alla fonte. Ris. n. 21/E del 1/3/2004.
- Il nuovo regime di tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria. Circ. n. 52/E del 10/12/2004.
- Gettoni di presenza e compensi per collaborazioni coordinate e continuative non direttamente finalizzati alla realizzazione delle manifestazioni sportive dilettantistiche. Applicabilità dell'art. 67, c. 1, lett. m), del Tuir. Esclusione. Ris. n. 74/E del 3/6/2005.
- Raccoglitori occasionali di tartufi. Circ. n. 41/E del 26/9/2005.
- Disposizioni correttive ed integrative al DLgs 12/12/2003, n. 344 in materia di tassazione di dividendi e di redditi diversi di natura finanziaria. Circ. n. 4/E del 18/1/2006.
- DL n. 223 del 4/7/2006. Primi chiarimenti. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- DL n. 262 del 2/10/2006, conv. con mod., L 24/11/2006, n. 286. Primi chiarimenti. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- Plusvalenza realizzata mediante cessione di immobile acquistato da non più di 5 anni. Ris. n. 105/E del 21/5/2007.

- IRPEF. Richiesta parere. Rimborsio imposta sostitutiva. Plusvalenze su cessione abitazione del familiare. Ris. n. 82/E del 7/3/2008.
- Cessione I° casa. Cittadini italiani residenti all'estero. Ris. n. 136/E del 8/4/2008.
- Cessione di servitù. Pagamento di un prezzo. Ris. n. 210/E del 22/5/2008.
- Cessione terreni lottizzati. Ris. n. 319/E del 24/7/2008.
- Natura della partecipazione: qualificata o non qualificata. Ris. n. 332/E del 1/8/2008.
- Trattamento fiscale dell'indennità percepita. Ris. n. 379/E del 10/10/2008.
- Cessione di fabbricati e terreni rientranti in un Piano di recupero. Ris. n. 395/E del 22/10/2008.
- Successioni e donazioni Operazioni societarie. Ris. n. 446/E del 18/11/2008.
- Cessione di terreni a titolo oneroso. Plusvalenza. Ris. n. 460/E del 2/12/2008.
- Plusvalenza da cessione di immobile allo stato di rustico. Ris. n. 23/E del 28/1/2009.
- Cessione di terreno agricolo acquistato con patto di riservato dominio. Tassazione della plusvalenza. Decorrenza del quinquennio. Effetto traslativo. Ris. n. 28/E del 30/1/2009.
- Cessione di fabbricato seguente la consolidazione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto. Ris. n. 188/E del 20/7/2009.
- Cessione del diritto di rilocalizzazione previsto dalla LR dell'Emilia Romagna n. 38 del 1/12/1998. Ris. n. 233/E del 20/8/2009.
- Associazioni sportive dilettantistiche. Ris. n. 38/E del 17/5/2010.
- Compravendita di valute a pronti. Ris. n. 67/E del 6/7/2010.
- Comunione familiare per l'esercizio di diritti su fondi di proprietà collettiva. Ris. n. 69/E del 7/7/2010.
- Redditi derivanti dagli Exchange Traded Commodities. Ris. n. 72/E del 12/7/2010.
- Partecipazione a giochi on-line. Ris. n. 141/E del 30/12/2010.
- Fondi comuni di investimento mobiliare italiani ed esteri. Circ. n. 33/E del 15/7/2011.
- Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni. Circ. n. 47/E del 24/10/2011.
- Compravendita di valute estere a pronti. Ris. n. 102/E del 25/10/2011.
- Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata. Circ. n. 25/E del 19/6/2012.
- Unificazione dell'aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria. Art. 2, c. 6-34, DL 13/8/2011, n. 138, conv. con mod., L 14/9/2011, n. 148 Circ. n. 11/E del 28/3/2012.
- Regime del risparmio amministrato di cui all'art. 6, DLgs 21/11/1997, n. 461. Ris. n. 23/E del 8/3/2012.
- Commento alle novità fiscali. DL 18/10/2012, n. 179, conv., conv. mod. dall'art. 1, c. 1, L 17/12/2012, n. 221 recante "Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese", nonché L 24/12/2012, n. 228, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.
- Tassazione applicabile agli atti di risoluzione per mutuo consenso di un precedente atto di donazione Art. 28, DPR 26/4/1986, n. 131 e artt. 67 e 68 del Tuir. Ris. n. 20/E del 14/2/2014
- Rivalutazione quote di partecipazione al capitale della Banca d'Italia Art. 6, c. 6, DL 30/11/2013, n. 133 Art. 1, c. 148, L 27/12/2013, n. 147. Circ. n. 4/E del 24/2/2014-
- Attività sportive dilettantistiche Indennità chilometriche Artt. 67, c. 1, lett. m), e 69, c. 2, del Tuir. Ris. n. 38/E del 11/4/2014.
- Modifica dell'aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria Artt. 3 e 4, DL 24/4/2014, n. 66, conv. con mod., L 23/6/2014, n. 89. Circ. n. 19/E del 27/6/2014.
- Risposta del Sottosegretario Enrico Zanetti all'interrogazione presentata da Giulio Cesare Sottanelli Chiarimenti in merito alla qualificazione, a fini tributari, delle compravendite di fabbricati destinati alla demolizione Interr. e Resp. Parl. n. 5-03220 del 31/7/2014.
- Rideterminazione del valore della partecipazione. Ris. n. 91/E del 17/10/2014
- Sostituto d'imposta Cessione quote fondi mobiliari chiusi Ris. n. 101/E del 19/11/2014.
- Commento alle novità fiscali DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Interpello ex Art. 11 L 27/7/2000, n. 212 - Trattamento fiscale della plusvalenza da cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare. Ris. n. 78/E del 31/8/2015.
- Istituzione dei codici tributo per il recupero tramite ruolo, unitamente ai relativi interessi e sanzione, dell'addizionale su compensi erogati per bonus e stock options art. 33, c. 1, DL n. 78/2010, del credito d'imposta per la promozione dell'agroali-

mentare italiano art. 1, c. 1088, L n. 296/2006, dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi art. 3, c. 15 e 16, DL n. 89/2014 - Modifica della descrizione dei codici tributo 1815, 181M, 181N e 132A. Ris. n. 64/E del 10/7/2015.

- Disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero ex art. 165 del Tuir - Chiarimenti. Circ. n. 9/E del 5/3/2015.
- Trattamento fiscale delle plusvalenze derivanti da cessione di contratto preliminare. Interpretazione art. 67 Tuir. Interpello. Art. 11, L 27/7/2000, n. 212. Ris. n. 6/E del 19/1/2015.
- Art. 11, c. 1, lett. c), L 27/7/2000, n. 212. Assegnazione agevolata ai soci regime introdotto dall'art. 1, c. 115-120, Legge di stabilità 2016. Ris. n. 93/E del 17/10/2016.
- Operazioni di trading on line. Ris. n. 71/E dell'1/9/2016.
- Disciplina dell'assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell'estromissione dei beni dell'imprenditore individuale. Circ. n. 26/E dell'1/6/2016.

Articolo

68

**Plusvalenze
(ex art. 82)**

1. Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.
2. Per i terreni di cui alla lettera a) comma 1 dell'articolo 67 acquistati oltre 5 anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore. Il costo dei terreni stessi acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione. Il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati nonchè dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonchè dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione.
3. Le plusvalenze di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 67, diverse da quelle di cui al comma 4 del presente articolo, per il 40% del loro ammontare, sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze l'eccedenza è riportata in deduzione, fino a concorrenza del 40% dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.
4. Le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, nonchè le plusvalenze di cui alle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 realizzate mediante la cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), emessi o stipulati da società residenti in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato incluso nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, salvo la dimostrazione, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 5, lettera b), dello stesso articolo 167, del rispetto delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'articolo 87, concorrono a formare il reddito per il loro intero ammontare. La disposizione del periodo precedente non si applica alle partecipazioni, ai titoli e agli strumenti finanziari di cui alla citata lettera c-bis), del comma 1, dell'articolo 67, emessi da società i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati. Le plusvalenze di cui ai periodi precedenti sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono

superiori alle plusvalenze l'eccedenza è riportata in deduzione integralmente dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'articolo 87, ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lettera b) del comma 5 dell'articolo 167 ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'articolo 167, comma 4, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18/12/1997, n. 471 (1).

- 4-bis. Per le plusvalenze realizzate su partecipazioni in imprese ed enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, per i quali sussiste la condizione di cui al comma 5, lettera a), del medesimo articolo, al cedente controllante residente nel territorio dello Stato, ovvero alle cedenti residenti sue controllate, spetta un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione delle partecipazioni cedute e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali plusvalenze. La detrazione del credito d'imposta di cui al periodo precedente spetta per l'ammontare dello stesso non utilizzato dal cedente ai sensi dell'articolo 47, comma 4; tale ammontare, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, è computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione è stato omissso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere di ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi (2).
5. Le plusvalenze di cui alle lettere c-bis), diverse da quelle di cui al comma 4, e c-ter) del comma 1 dell'articolo 67 sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze, nonchè ai redditi ed alle perdite di cui alla lettera c-quater) e alle plusvalenze ed altri proventi di cui alla lettera c-quinquies) del comma 1 dello stesso articolo 67; se l'ammontare complessivo delle minusvalenze e delle perdite è superiore all'ammontare complessivo delle plusvalenze e degli altri redditi, l'eccedenza può essere portata in deduzione, fino a concorrenza, dalle plusvalenze e dagli altri redditi dei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze e le perdite sono state realizzate.
6. Le plusvalenze indicate nelle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero la somma od il valore normale dei beni rimborsati ed il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione, compresa l'imposta di successione e donazione, con esclusione degli interessi passivi. Nel caso di acquisto per successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, nonchè, per i titoli esenti da tale imposta, il valore normale alla data di apertura della successione. Nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante. Per le azioni, quote o altre partecipazioni acquisite sulla base di aumento gratuito del capitale il costo unitario è determinato ripartendo il costo originario sul numero complessivo delle azioni, quote o partecipazioni di compendio. Per le partecipazioni nelle società indicate dall'articolo 5, il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio. Per le valute estere cedute a termine si assume come costo il valore della valuta al cambio a pronti vigente alla data di stipula del contratto di cessione. Il costo o valore di acquisto è documentato a cura del contribuente. Per le valute este-

re prelevate da depositi e conti correnti, in mancanza della documentazione del costo, si assume come costo il valore della valuta al minore dei cambi mensili accertati ai sensi dell'articolo 110, comma 9, nel periodo di imposta in cui la plusvalenza è realizzata. Le minusvalenze sono determinate con gli stessi criteri stabiliti per le plusvalenze.

- 6-bis. Le plusvalenze di cui alle lettere c) e c-bis) del comma 1, dell'articolo 67 derivanti dalla cessione di partecipazioni al capitale in società di cui all'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti ad esse equiparati, e all'articolo 73, comma 1, lettera a), costituite da non più di 7 anni, possedute da almeno 3 anni, ovvero dalla cessione degli strumenti finanziari e dei contratti indicati nelle disposizioni di cui alle lettere c) e c-bis) relativi alle medesime società, rispettivamente posseduti e stipulati da almeno 3 anni, non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti qualora e nella misura in cui, entro 2 anni dal loro conseguimento, siano reinvestite in società di cui all'articolo 5 e all'articolo 73, comma 1, lettera a), che svolgono la medesima attività, mediante la sottoscrizione del capitale sociale o l'acquisto di partecipazioni al capitale delle medesime, semprechè si tratti di società costituite da non più di 3 anni (3).
- 6-ter. L'importo dell'esenzione prevista dal comma 6-bis non può in ogni caso eccedere il quintuplo del costo sostenuto dalla società le cui partecipazioni sono oggetto di cessione, nei 5 anni anteriori alla cessione, per l'acquisizione o la realizzazione di beni materiali ammortizzabili, diversi dagli immobili, e di beni immateriali ammortizzabili, nonchè per spese di ricerca e sviluppo (4).
7. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze:
- a) dal corrispettivo percepito o dalla somma rimborsata, nonchè dal costo o valore di acquisto si scomputano i redditi di capitale maturati ma non riscossi, diversi da quelli derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società e dagli utili relativi ai titoli ed agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b);
 - b) qualora vengano superate le percentuali di diritti di voto o di partecipazione indicate nella lettera c) del comma 1 dell'articolo 67, i corrispettivi percepiti anteriormente al periodo di imposta nel quale si è verificato il superamento delle percentuali si considerano percepiti in tale periodo;
 - c) per le valute estere prelevate da depositi e conti correnti si assume come corrispettivo il valore normale della valuta alla data di effettuazione del prelievo;
 - d) per le cessioni di metalli preziosi, in mancanza della documentazione del costo di acquisto, le plusvalenze sono determinate in misura pari al 25% del corrispettivo della cessione;
 - e) per le cessioni a titolo oneroso poste in essere in dipendenza dei rapporti indicati nella lettera c-quater), del comma 1 dell'articolo 67, il corrispettivo è costituito dal prezzo di cessione, eventualmente aumentato o diminuito dei premi pagati o riscossi su opzioni;
 - f) nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo di imposta.
8. I redditi di cui alla lettera c-quater) del comma 1 dell'articolo 67, sono costituiti dalla somma algebrica dei differenziali positivi o negativi, nonchè degli altri proventi od oneri, percepiti o sostenuti, in relazione a ciascuno dei rapporti ivi indicati. Per la determinazione delle plusvalenze, minusvalenze e degli altri redditi derivanti da tali rapporti si applicano i commi 6 e 7. I premi pagati e riscossi su opzioni, salvo che l'opzione non sia stata chiusa anticipatamente o ceduta, concorrono a formare il reddito nel periodo di imposta in cui l'opzione è esercitata ovvero scade il termine stabilito per il suo esercizio. Qualora a seguito dell'esercizio dell'opzione siano cedute le attività di cui alle lettere c), c-bis) o c-ter), dell'articolo 67, i premi pagati o riscossi concorrono alla determinazione delle plusvalenze o minusvalenze, ai sensi della lettera e) del comma 7. Le plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di merci non concorrono a formare il reddito, anche se la cessione è

- posta in essere in dipendenza dei rapporti indicati nella lettera c-quater) del comma 1 dell'articolo 67.
9. Le plusvalenze e gli altri proventi di cui alla lettera c-quinquies) del comma 1 dell'articolo 67, sono costituiti dalla differenza positiva tra i corrispettivi percepiti ovvero le somme od il valore normale dei beni rimborsati ed i corrispettivi pagati ovvero le somme corrisposte, aumentate di ogni onere inerente alla loro produzione, con esclusione degli interessi passivi. Dal corrispettivo percepito e dalla somma rimborsata si scomputano i redditi di capitale derivanti dal rapporto ceduto maturati ma non riscossi nonchè i redditi di capitale maturati a favore del creditore originario ma non riscossi. Si applicano le disposizioni della lettera f) del comma 7.
- (1) *Per le modifiche vedi l'art. 1, c. 83, lett. d) e c. 88, L 24/12/2007, n. 244. Infine il presente comma è stato così modificato dall'art. 3, c. 1, lett. b), n. 1), DLgs 14/9/2015, n. 147; ai sensi del suddetto art. 3, c. 4, tale disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato DLgs n. 147/2015, nonché agli utili distribuiti ed alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta. Per tali utili e plusvalenze il credito d'imposta è riconosciuto per le imposte pagate dalla società controllata a partire dal quinto periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del medesimo DLgs n. 147/2015.*
- (2) *Comma aggiunto dall'art. 3, c. 1, lett. b), n. 1), DLgs 14/9/2015, n. 147; ai sensi del comma 4 del suddetto art. 3 tale disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato DLgs n. 147/2015, nonché agli utili distribuiti ed alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta. Per tali utili e plusvalenze il credito d'imposta è riconosciuto per le imposte pagate dalla società controllata a partire dal quinto periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del medesimo DLgs n. 147/2015.*
- (3) *Comma aggiunto dall'art. 3, c. 1, DL 25/6/2008 n. 112, conv. con mod., L 6/8/2008, n. 133. Per l'abrogazione delle agevolazioni fiscali e i crediti d'imposta vedi l'art. 1, c. 583, lett. e), L 27/12/2013, n. 147.*
- (4) *Comma aggiunto dall'art. 3, c. 1, DL 25/6/2008 n. 112, conv. con mod., L 6/8/2008, n. 133. Per l'abrogazione delle agevolazioni fiscali e i crediti d'imposta vedi l'art. 1, c. 583, lett. e), L 27/12/2013, n. 147.*

Note di collegamento

Norme complementari

- Art. 5, c. 3, DLgs 14/9/2015, n. 147 - Gli artt. 58, 68, 85 e 86 del Tuir e gli artt. 5, 5-bis, 6 e 7, DLgs 15/12/1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonchè per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al DPR 26/4/1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al DLgs 31/10/1990, n. 347.

Giurisprudenza

- Cessione di terreni edificabili. Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. I, 18/1/2010, n. 16.
- Cessione di terreni edificabili. Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. IV, 19/1/2010, n. 4.
- Redditi diversi. Cessione quote sociali. Finanziamento infruttifero soci. Cessione credito infruttifero. Obbligo rinuncia credito. Comm. Trib. Reg. Piemonte, sez. XXVIII, 14/6/2011, n. 28.

Prassi

- Cessione di partecipazioni rideterminate da parte dell'erede. Ris. n. 158/E del 17/4/2008.
- Applicabilità dell'art. 68, c. 6, del Tuir alla cessione da parte di una società di capitali della partecipazione detenuta in una società di persone. Ris. n. 398/E del 22/10/2008.
- Tassazione applicabile agli atti di risoluzione per mutuo consenso di un precedente atto di donazione Art. 28, DPR 26/4/1986, n. 131 e artt. 67 e 68 del Tuir. Ris. n. 20/E del 14/2/2014
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati Art. 25 e seguenti DL 18/10/2012, n. 179, conv. con mod., L 17/12/2012, n. 221. Circ. n. 16/E del 11/6/2014.

Articolo

69

Premi, vincite e indennità (ex art. 83)

1. Fatte salve le disposizioni di cui al comma 1-bis, i premi e le vincite di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 67 costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione (1).
- 1-bis. Le vincite corrisposte da case da gioco autorizzate nello Stato o negli altri Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo non concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta (2).
2. Le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a € 7.500. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.
 - (1) *Comma sostituito dall'art. 6, c. 1, L 7/7/2016, n. 122, che ha sostituito l'originario comma 1 con gli attuali commi 1 e 1-bis.*
 - (2) *Comma inserito dall'art. 6, c. 1, L 7/7/2016, n. 122, che ha sostituito l'originario comma 1 con gli attuali commi 1 e 1-bis.*

Note di collegamento

Normativa

- Premi Unire. Trattamento fiscale. DL 30/12/1991, n. 417 conv. in L 6/2/1992, n. 66. art. 5, c. 1 e 3.
- Premi Fise. Federazione italiana sport equestri. Trattamento fiscale. DL 30/12/1991, n. 417 conv. in L 6/2/1992, n. 66. Art. 5, c. 1.
- Operazioni a premio. Assoggettamento a ritenuta d'imposta se i beni o servizi elargiti hanno natura reddituale per i beneficiari. Abrogazione della "tassa di lotteria" e nuovo. Art. 30, c. 1, DPR n. 600/1973. L 27/12/1997, n. 449, Art. 19, c. 1, 2, 3, 4.

Giurisprudenza

- Giocatori di calcio. Premi loro corrisposti dalla FIGC in caso di vittorie. Inapplicabilità dell'art. 30, c. 2, DPR n. 600/1973. Cass. civ. Sent. n. 5866 del 14/6/1999.
- Redditi di lavoro dipendente. Fattispecie. Istruttore sportivo. Collaborazione. Società sportiva dilettantistica. Agevolazioni. Riconoscimento provvisorio del dilettantismo. Sussistenza. Art. 90, L 27/12/2002, n. 289. Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, Sez. IV n. 144 del 18/8/2011.

Prassi

- Premio per il ritrovamento fortuito di oggetti in mare. Ritenuta alla fonte da titolo di imposta del 25% con facoltà di rivalsa. È dovuta. Precisazioni. Ris. n. 55/MF del 11/6/1998.
- Vincite derivanti da giochi di sorte svolti in circoli privati. Inapplicabilità della ritenuta dell'art. 30, DPR n. 600/1973. Ris. n. 42/MF del 30/3/2000.
- Associazioni sportive dilettantistiche. Compensi cui è applicabile il regime agevolativo dell'art. 81, c. 1, lett. m), Tuir e compensi esclusi dall'agevolazione. Ris. n. 34/E del 26/3/2001.
- Centro Sportivo. Società Sportiva Dilettantistica SRL. Ris. n. 9/E del 25/1/2007.
- Attività sportive dilettantistiche. Indennità chilometriche Artt. 67, c. 1, lett. m), e 69, c. 2, del Tuir. Ris. n. 38/E del 11/4/2014.
- Obbligo di tracciabilità dei pagamenti e versamenti delle Associazioni sportive dilettantistiche - Vigenza dell'art. 4, c. 3, del DM n. 473/1999. Ris. n. 45/E del 6/5/2015.

Articolo

70

Redditi di natura fondiaria (ex art. 84)

1. I censi, le decime, i quartesi e gli altri redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, ancorché consistenti in prodotti del fondo o commisurati a essi, e i redditi dei beni immobili situati nel territorio dello Stato che non sono e non devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita, concorrono a formare il reddito complessivo nell'ammontare e per il periodo di imposta in cui sono percepiti.
2. I redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi d'imposizione, per il periodo d'imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I redditi dei fabbricati non soggetti a imposte sui redditi, nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfettaria delle spese.

Note di collegamento

Prassi

- Immobile posseduto all'estero. Circ. n. 55/E del 20/6/2002.
- Indennità corrisposta all'affittuario di un terreno agricolo per il rilascio anticipato del fondo. chiarimenti. Ris. n. 239/MF del 24/8/1995.
- Requisizione di terreno agricolo. Ris. n. 7/3882/MF del 23/7/1983.
- Compensi percepiti dal proprietario di una cava concessa in sfruttamento a terzi. chiarimenti. Ris. n. 9/2706/MF del 22/2/1982.
- Soc. Semplice titolare di redditi derivanti dalla concessione in affitto di terreni o fabbricati. Ris. n. 340/E del 23/11/2007.
- Risposte a quesiti riguardanti detrazioni, cedolare secca, redditi di lavoro dipendente e fondiari, IMU e IVIE. Circ. n. 13/E del 9/5/2013.
- Commento alle novità fiscali. DL 18/10/2012, n. 179, conv. con mod., dall'art. 1, c. 1, L 17/12/2012, n. 221 recante "Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese", nonché L 24/12/2012, n. 228, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato. Circ. n. 12/E del 3/5/2013.

Articolo

71

**Altri redditi
(ex art. 85)**

1. I redditi di cui alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 67 costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 25% se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo oneroso.
 2. I redditi di cui alle lettere h), i) e l) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione. Le plusvalenze indicate alle lettere h) e h-bis) del predetto articolo 67 sono determinate a norma dell'articolo 86.
- 2-bis. In deroga alla disposizione di cui al comma 2, per le operazioni di cui all'articolo 67, comma 1, lettera i), poste in essere dai soggetti che svolgono le attività di cui all'articolo 32, eccedenti i limiti di cui al comma 2, lettera c), del predetto articolo, si applicano le percentuali di redditività di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 56-bis. Le disposizioni del presente comma non incidono sull'esercizio della delega legislativa di cui alla legge 7/4/2003, n. 80 (1).
- (1) *Comma aggiunto dall'art. 2, c. 6, lett. c), L 24/12/2003, n. 350 e, successivamente, modificato dal medesimo art. 2, L n. 350/2003, come modificato dall'art. 15, DLgs 29/3/2004, n. 99.*

Note di collegamento

Normativa

- L 7/4/2003, n. 80. Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale.

Prassi

- Sublocazione di immobili. Regime fiscale. Circ. n. 55/E del 20/6/2002.

TITOLO II

Imposta sul reddito delle società

CAPO I

Soggetti passivi e disposizioni generali

Articolo

72

**Presupposto
dell'imposta
(ex art. 86)**

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1140 codice civile. Possesso.

Giurisprudenza

- Somme rinvenienti dalla riscossione di crediti cartolarizzati a norma della L n. 130 del 1999. Formazione di un patrimonio separato. Confluenza di tali somme in depositi o c/c bancari. Diritto al rimborso. Sussistenza. Verifica dei relativi presupposti al momento della conclusione dell'operazione di cartolarizzazione. Fondamento. Cass. civ. Sent. n. 10885 del 27/5/2015.
- Interpretazione del giudicato. Giudicato esterno. Tributi diversi oggetto di separati giudizi. Efficacia esterna del giudicato. Possibilità. Esclusione. Fattispecie- Contenzioso tributario (disciplina posteriore alla riforma tributaria del

- 1972). Procedimento. Cass. civ. Sent. n. 235 del 9/1/2014.
- Oneri deducibili Redditi d'impresa. Cass. civ. Sent. n. 9036 del 15/4/2013.
- Associazioni, in genere. Cass. civ. Sent. n. 28005 del 25/11/2008.

Prassi

- Regime fiscale di vantaggio imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità ex DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Interpello. Trattamento dell'attività di mediazione svolta ex DLgs 4/3/2010, n. 28. Ris. n. 113/E del 29/11/2011.
- Costruzione e locazione di box auto. Trattamento tributario IRES e IVA. Ris. n. 286/E del 11/10/2007.
- Corretto trattamento civilistico e ficale dei debiti a medio-lungo termine in valuta estera relativa al periodo di imposta chiuso al 31/12/2004. Ris. n. 80/E del 17/6/2005.

Articolo

73

**Soggetti passivi
(ex art. 87)**

1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:
 - a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato (1);
 - b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (2);
 - c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato (3);
 - d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (4).
2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5. Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali (5).
3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi (6).
4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.
5. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettiva-

- mente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.
- 5-bis. Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:
- sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
 - sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato (7).
- 5-ter. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5 (8).
- 5-quater. Salvo prova contraria, si considerano residenti nel territorio dello Stato le società o enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari, e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia. Il controllo è individuato ai sensi dell'articolo 2359, commi 1 e 2, del codice civile, anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società (9).
- 5-quinquies. I redditi degli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia, diversi dagli organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari, e di quelli con sede in Lussemburgo, già autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato, di cui all'articolo 11-bis del decreto-legge 30/9/1983, n. 512, convertito, con modificazioni, dalla legge 25/11/1983, n. 649, e successive modificazioni, sono esenti dalle imposte sui redditi purché il fondo o il soggetto incaricato della gestione sia sottoposto a forme di vigilanza prudenziale. Le ritenute operate sui redditi di capitale sono a titolo definitivo. Non si applicano le ritenute previste dai commi 2 e 3 dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600 e successive modificazioni, sugli interessi ed altri proventi dei conti correnti e depositi bancari, e le ritenute previste dai commi 3-bis e 5 del medesimo articolo 26 e dall'articolo 26-quinquies del predetto decreto nonché dall'articolo 10-ter della legge 23/3/1983, n. 77, e successive modificazioni (10).
- Lettera modificata dall'art. 1, c. 1, lett a), DLgs 6/11/2007, n. 199.*
 - Lettera modificata dall'art. 1, c. 74, L 27/12/2006, n. 296.*
 - Lettera modificata dall'art. 96, c. 1, lett. a), DL 24/1/2012, n. 1, conv. con mod., L 24/3/2012, n. 27.*
 - Lettera modificata dall'art. 1, c. 74, lett. a), L 27/12/2006, n. 296.*
 - Comma modificato dall'art. 1, c. 74, lett. b), L 27/12/2006, n. 296.*
 - Comma modificato dall'art. 1, c. 74, lett. c), L 27/12/2006, n. 296, e dall'art. 1, c. 83, lett. e), L 24/12/2007, n. 244. Ai sensi dell'art. 1, c. 88, L 244/2007, tale disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del presente provvedimento; fino al periodo di imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31/12/2007. Infine, il presente comma è stato modificato dall'art. 96, c. 1, lett. b), DL 24/1/2012, n. 1.*
 - Comma aggiunto dall'art. 35, c. 13, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248.*
 - Comma aggiunto dall'art. 35, c. 13, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248.*
 - Comma aggiunto dall'art. 82, c. 22, DL 25/6/2008, n. 112, conv. con mod., L 6/8/2008, n. 133 e modificato dall'art. 12, DLgs 4/3/2014, n. 44, con decorrenza dal 9/4/2014.*
 - Comma sostituito dall'art. 2, c. 15, lett. b), DL 13/8/2011, n. 138, conv. con mod., L 14/9/2011, n. 148, a decorrere dal 1/1/2012, ai sensi di quanto disposto dal medesimo art. 2, c. 24, DL n. 138/2011 e dall'art. 96, c. 1, lett. c), DL 24/1/2012, n. 1, conv. con mod., L 24/3/2012, n. 27 e modificato dall'art. 12, DLgs 4/3/2014, n. 44, con decorrenza dal 9/4/2014.*

Note di collegamento

Normativa

- L 28/12/2015, n. 208 (legge di stabilità 2016).
- DM 30/07/2015. Patent Box.
- DL 24/1/2015, n. 3. Misure urgenti per il sistema bancario e gli investimenti.
- L 23/12/2014, n. 190 (legge di stabilità 2015).
- DM MEF 23/9/2014, DM MEF 4/8/2014, DM MEF 26/6/2014. IMU e TASI per gli ENC.
- DLgs 4/3/2014, n. 44. Attuazione direttiva 2011/61/UE, sui gestori di fondi di investimento alternativi.
- DL 28/12/2013, n. 149. Abolizione finanziamento pubblico ai partiti.
- DM MEF 19/11/2012, n. 200. Regolamento da adottare ai sensi dell'art. 91-bis, c. 3, DL 24/1/2012, n. 1.
- DL 18/10/2013, n. 179. Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese.
- DL 22/6/2012, n. 83. Misure urgenti per la crescita del Paese.
- DM MEF 14/3/2012. Disposizioni di attuazione concernente l'Aiuto alla crescita economica (Ace).
- DL 24/1/2012, n. 1. Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività.
- DM 6/12/2011 n. 201. Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici.
- DL 13/8/2011, n. 138. Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo.
- DL 29/12/2010, n. 225. Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie.
- DL 10/2/2009, n. 5. Misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi, nonché disposizioni in materia di produzione lattiera e rateizzazione del debito nel settore lattiero-caseario.
- Art. 15, c. 16-23, DL 29/11/2008, n. 185. Rivalutazione dei beni immobili relativi all'impresa.
- DM 2/4/2008. Rideterminazione delle percentuali di concorso al reddito complessivo dei dividendi, delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui agli artt. 47, c. 1, 58, c. 2, 59 e 68, c. 3, del Tuir.
- Art. 1, c. 1093-1095, L 27/12/2006, n. 296.
- Art. 90, L 27/12/2002, n. 289. Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 4, c.i 6-bis, 6-ter e 6-quater, DL n. 72 del 22/3/2004, conv. con mod., dall'art. 1, L n. 128 del 21/5/2004.
- Art. 9, DPR 14/10/1999, n. 542.
- Art. 37, DLgs 24/2/1998, n. 58. Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria ex artt. 8 e 21, L 6/2/1996, n. 52.
- Art. 2325 e seguenti codice civile. Società per azioni.
- Art. 2452 e seguenti codice civile. Società in accomandita per azioni.
- Art. 2462 e seguenti codice civile. Società a responsabilità limitata.
- Art. 2511 e seguenti codice civile. Società cooperative.
- Art. 2546 e seguenti codice civile. Società di mutua assicurazione.
- Regolamento (CE) del Consiglio dell'UE n. 2157/2001 del 8/10/2001 Statuto della Società europea.
- Regolamento (CE) del Consiglio dell'UE n. 1435/2003 del 22/7/2003 Statuto della coop europea.
- Art. 11 codice civile. Persone giuridiche pubbliche.
- Artt. 12 e 13 codice civile. Persone giuridiche private.
- Convenzione dell'Aja del 1/7/1985. Trust.
- DM MEF 4/9/1996. Elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana.
- Art. 2359 codice civile. Società controllate e società collegate.

Giurisprudenza

- Commercio di prodotti ortofrutticoli di alta deperibilità. Cass. civ. Sent. n. 25120 del 26/11/2014.
- Società con sede legale fittizia in Slovenia. Stabile organizzazione in Italia. Cass. pen. Sent. n. 40346 del 30/9/2014.
- IRPEG e ILOR Violazione del principio di imputazione. Cass. civ. Sent. n. 16349 16348 16347 16346 16345 del 17/7/2014.
- Reati e omessa dichiarazione. Cass. pen. Sent. n. 3534 del 20/6/2014.

- Società controllata (società di capitali) e società controllante IVA. Cass. civ. Sent. n. 11451 del 23/5/2014.
- Dichiarazione. Cass. pen. Sent. 17299 del 27/2/2014.
- Accertamento e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 3484 del 14/2/2014.
- Bilancio e contabilità. Cort. Cost. Sent. n. 26 del 13/2/2014.
- IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 2512 del 4/2/2014.
- Italia Malta. Gioco Online. Cass. pen. Sent. n. 1811 del 17/1/2014.
- Imposta sul patrimonio. Cass. civ. Sent. n. 24007 del 23/10/2013.
- Recupero a tassazione della parte eccedente il compenso congruo dell'amministratore. Cass. civ. Sent. n. 9036 del 15/4/2013.
- Omessa diguarazione. Esterovestizione. Cass. pen. Sent. n. 16001 del 8/4/2013.
- IRPEF. Cass. civ. Sent. n. 5854 del 8/3/2013.
- Accertamento e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 5516 del 6/3/2013.
- Esterovestizione. Omessa dichiarazione. Con stabile organizzazione in Italia Sequestro Confisaca per equivalente. Art. 5, DLgs n. 74/2000. Cass. pen. Sent. n. 32091 del 21/2/2013.
- Obbligazione contrattuale del gestore di immobili compravenduti. Garanzie del rendimento locativo minimo assicurato all'acquirente. Accantonamenti tassativamente previsti dalle disposizioni sulla determinazione del reddito d'impresa. Cass. civ. Sent. n. 3368 del 12/2/2013.
- Sede dell'amministrazione. Cass. civ. Sent. n. 2869 del 7/2/2013.
- IRPEF. Cass. civ. Sent. n. 18447 del 26/10/2012.
- IRPEF e lavoro dipendente. Cass. civ. Sent. n. 11983 del 13/7/2012.
- Condotte elusive. Cass. pen. Sent. n. 7739 del 28/2/2012.
- Domicilio fiscale. Cass. pen. Sent. n. 7080 del 24/1/2012.
- IRPEF redditi di capitale. Cass. civ. Sent. n. 27147 del 16/12/2011.
- Accertamento e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 18932 del 16/9/2011.
- Imposta sulle società. Cass. civ. Sent. n. 11725 del 27/5/2011.
- IRES soggetti passivi. Cass. civ. Sent. n. 8982 del 8/3/2011.
- Accertamento e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 1435 1434 1433 del 21/1/2011.
- Tributi locali ICI. Cass. civ. Sent. n. 24017 del 26/1/2010.
- Tributi locali IRAP. Cass. civ. Sent. n. 18506 18505 18504 del 10/8/2010.
- Accertamento e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 13851 del 9/6/2010.
- Ente costituito per la gestione del servizio di ormeggio. Cass. civ. Sent. n. 26845 del 21/12/2009.
- Tributi locali ICI. Cass. civ. Sent. n. 24502 24500 del 20/11/2009.
- Imposte dirette in genere. Corte Giust. Eu. Sent. n. 540/07 del 19/11/2009.
- Indennità corrisposte al dipendente per ferie non godute. Cass. civ. Sent. n. 871 del 15/1/2009.
- Fabbricati utilizzati per fini istituzionali. Cass. civ. Sent. n. 28176 del 26/11/2008.
- Accantonamenti relativi all'indennità suppletiva di clientela da corrispondere agli agenti alla cessione del rapporto di agenzia. Fabbricati utilizzati per fini istituzionali. Cass. civ. Sent. n. 7764 del 21/3/2008.
- Ritenuta su interessi bancari. Cass. civ. Sent. n. 1869 del 28/1/2008.
- Terreni intestati in catasto ad università agrarie ed enti similari. Cass. civ. Sent. n. 1417 del 23/1/2008.
- Reddito di partecipazione societaria. Accertamento automatico. Minimum tax. Cass. civ. Sent. n. 25159 del 3/12/2007.
- Applicabilità delle ritenute operate su crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 23858 del 19/11/2007.
- Redditi d'impresa. Corte Cost. Sent. n. 8628 del 6/4/2007.
- Contributi a imprese esercenti tpl. Cass. civ. Sent. n. 4838 del 1/3/2007.
- Cessazione del rapporto di agenzia. Indennità di clientela. Liquidazione. Cass. civ. Sent. n. 24973 del 24/11/2006.
- Agevolazioni Sud. Cass. civ. Sent. n. 24065 del 10/11/2006.
- Ente associativo. Esercizio di attività commerciale. Analisi concreta delle prestazioni rese. Cass. civ. Sent. n. 22598 del 20/10/2006.
- ICI utilizzazione indiretta dell'immobile per attività di pubblico interesse. Cass. civ. Sent. n. 18838 del 30/8/2006.
- Strumentalità all'attività agricola. Cass. civ. Sent. n. 13334 del 7/6/2006.
- Prevalenza fattore lavoro al capitale. Cass. civ. Sent. n. 11086 del 12/5/2006.
- Gestione azienda faunistico venatoria. Cass. civ. Sent. n. 11075 del 12/5/2006.
- IRPEG e ILOR. Cass. civ. Sent. n. 8580 del 12/4/2006.
- Fondi rotativi di agevolazione. Cass. civ. Sent. n. 7312 del 29/3/2006.

- Affitto azienda e deduzione costi. Cass. civ. Sent. n. 21583 del 7/11/2005.
- Redditi residuali non esenti. Cass. civ. Sent. n. 18031 del 9/9/2005.
- Esenzioni e associazioni ed enti non commerciali. Cass. civ. Sent. n. 16032 del 29/7/2005.
- Imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese. Cass. civ. Sent. n. 16018 del 29/7/2005.
- IACP. Cass. civ. Sent. n. 8640 del 26/4/2005.
- Organizzazione senza scopo di lucro. Cass. civ. Sent. n. 7913 del 15/4/2005.
- Fabbricati rurali. Cass. civ. Sent. n. 6884 del 1/4/2005.
- Immobile locato a GDF. Cass. civ. Sent. n. 5747 del 16/3/2005.
- Esenzione decennale IRPEG e ILOR. Cass. civ. Sent. n. 1012 del 19/1/2005.
- Istanza di rimborso di ritenute su interessi maturati su depositi bancari. Silenzio rifiuto dell'amministrazione. Cass. civ. Sent. n. 12722 del 9/7/2004.
- Consoerzio tra enti locali per erogazione monopolistica di acqua. Cass. civ. Sent. n. 5258 del 15/3/2004.
- Enti ecclesiastici. Cass. civ. Sent. n. 4573 del 5/3/2004.

Prassi

- IMU e TASI Immobili utilizzati da enti non commerciali per l'attività previdenziale. Ris. n. 8/DF del 5/10/2015.
- IMU e TASI Immobili utilizzati da enti non commerciali per l'attività di ricerca scientifica. Ris. n. 7/DF del 13/7/2015.
- Erogazione liberale ai partiti. Ris. n. 108/E del 3/12/2014.
- Agevolazioni start-up innovative. Ris. n. 87/E del 14/10/2014.
- Fondi investimenti alternativi. Circ. n. 21/E del 10/7/2014.
- Modifica aliquota redditi natura finanziaria. Circ. n. 19/E del 27/6/2014.
- Chiarimenti ACE. Circ. n. 12/E del 23/5/2014.
- Riduzione cuneo fiscale lavoratori dipendenti e assimilati. Circ. n. 8/E del 28/4/2014.
- Agevolazioni start-up innovative. Ris. n. 87/E del 14/10/2014.
- Ritenuta investimenti esteri redditi di natura finanziaria. Circ. n. 38/E del 23/12/2013.
- OICR e CONFIDI. Circ. n. 43/E del 2/7/2013.
- Reti d'impresa. Circ. n. 20/E del 18/6/2013.
- IMU, esenzione per gli immobili utilizzati dagli ENC. Immobili concessi in comodato. Ris. n. 4/DF del 4/3/2013.
- Unificazione dell'aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria. Circ. n. 11/E del 28/3/2012.
- Riorganizzazione della disciplina fiscale dei fondi immobiliari chiusi. Circ. n. 2/E del 15/2/2012.
- Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa. Circ. n. 53/E del 6/12/2011.
- Interpello. Attività di mediazione. Ris. n. 113/E del 29/11/2011.
- Indirizzi interpretativi sulle ONLUS. Circ. n. 38/E del 1/8/2011.
- Tassazione degli organismi di investimento collettivo del risparmio di diritto italiano. Circ. n. 33/E del 15/7/2011.
- Istituzione dei codici tributo per il versamento con F24 delle imposte rideterminate a seguito delle plusvalenze non reinvestite ai sensi dell'art. 68, c. 6-bis, del Tuir. Ris. n. 63/E del 10/6/2011.
- Regole di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei IAS/IFRS. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica. Ritenuta di imposta del 10% in presenza di attività svolta da consorzi di imprese. Trasferimento delle ritenute da parte del Consorzio alle imprese consorziate. Ris. n. 2/E del 4/1/2011.
- Chiarimenti sulla disciplina dei Trust. Circ. n. 61/E del 27/12/2010.
- Interpello. Tassazione proventi sostitutivi di redditi e spese processuali. Ris. n. 106/E del 13/10/2010.
- Interpello. Esenzione imposta successioni e donazioni dei trasferimenti di quote sociali ed azioni. Ris. n. 75/E del 26/7/2010.
- Società fiduciaria estera. Imputazione dei redditi al soggetto fiduciante. Ris. n. 201/E del 19/5/2008.
- Cessione del credito nell'ambito del gruppo. Ris. n. 180/E del 29/4/2008.
- Conferimento di impresa familiare. Ris. n. 176/E del 28/4/2008.
- Attribuzione del reddito per trasparenza in caso di morte del socio. Ris. n. 157/E del 17/4/2008.
- Trust misto. Ris. n. 81/E del 7/3/2008.

- Società di comodo e disapplicazione in caso di non distribuzione di dividendi. Circ. n. 47/E del 18/6/2008.
- Esclusione soci non inferiore a 50. Scioglimento agevolato. Circ. n. 12/E del 19/2/2008.
- Società di comodo. Finanziaria per il 2008. Circ. n. 9/E del 14/2/2008.
- SIIQ. Art. 1, c. 119-141 L. n. 296/2006. Circ. n. 26/E del 31/1/2008.
- Cessione del credito nell'ambito del gruppo. Ris. n. 26/E del 30/1/2008.
- Società di comodo. Test di operatività. valore dei ricavi presuntivi e dei ricavi effettivi. Ris. n. 13/E del 14/1/2008.
- Beni immobili "merce" e società di comodo. Ris. n. 2/E del 4/1/2008.
- Trust. costituito a garanzia di una procedura di concordato preventivo. Ris. n. 4/E del 4/1/2008.
- Affitto di un'azienda agricola da parte di una società semplice. Ris. n. 340/E del 23/11/2007.
- Società di Comodo. holding con partecipazioni all'estero. disapplicazione. Ris. n. 331/E del 16/11/2007.
- Interpello. presunzione di residenza di cui all'art. 73, c. 5-bis del Tuir. Circ. n. 312/E del 5/11/2007.
- Trust. soggettività passiva del trust costituito a favore di soggetto disabile. Ris. n. 278/E del 4/10/2007.
- Regime di contabilità semplificata per le imprese minori. Ris. n. 293/E del 18/10/2007.
- Interpello. Art. 73 del Tuir. soggettività passiva del trust all'IRES. Ris. n. 278/E del 4/10/2007.
- Società non operative. divieto di compensazione del credito IVA. Ris. n. 225/E del 10/8/2007.
- Trust. disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- Profili interpretativi per la disapplicazione delle disposizioni sulle società non operative. Circ. n. 44/E del 9/7/2007.
- Società di comodo. scioglimento o trasformazione agevolate. partecipazioni detenute da società fiduciarie. Ris. n. 134/E del 14/6/2007.
- Società di comodo con un socio non persona fisica. Ris. n. 103/E del 17/5/2007.
- Disposizioni in materia di società di comodo. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale. Circ. n. 16/E del 21/3/2007.
- Società di comodo. risposte IRAP e scioglimento agevolato. Circ. n. 21/E del 17/3/2007.
- Società non operative. istanze di disapplicazione. altri chiarimenti. Circ. n. 14/E del 15/3/2007.
- Cause di esclusione. società di comodo. Ris. n. 43/E del 12/3/2007.
- Residenza degli amministratori della società estera. art. 73, c. 5-bis. Circ. n. 11/E del 16/2/2007.
- Società non operative. istanza per la disapplicazione della disciplina. Circ. n. 5/E del 2/2/2007.
- Società fiduciaria. quote di società di persone. Ris. n. 136/E del 7/12/2006.
- Società ed enti esteroinvestiti. presunzione legale. inversione onere prova. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Natura dei redditi prodotti e applicazione della ritenuta d'acconto. società di ingegneri. Ris. n. 56/E del 4/5/2006.
- Dividendi erogati da società residenti in Italia ad un CCF irlandese. Ris. n. 17/E del 27/1/2006.
- Trasferimento della sede in Italia di una società estera. dissoluzione e liquidazione dell'ente. Ris. n. 9/E del 17/1/2006.
- Aziende speciali di gestione immobiliare. riduzione IRES. inapplicabilità. Ris. n. 131/E del 26/9/2005.
- Chiarimenti sul regime fiscale delle società cooperative. Circ. n. 34/E e 35/E del 15/7/2005.
- Immobili concessi in usufrutto. società di comodo. Ris. n. 94/E del 25/7/2005.
- Ritenute sugli utili percepiti da enti non commerciali. disciplina transitoria. Ris. n. 344/E del 11/7/2005.
- Aziende speciali istituite da Camere di Commercio. Ris. n. 37/E del 23/3/2005.
- Principi ispiratori della riforma dell'IRES. Circ. n. 25/E del 16/6/2004.

Articolo

74

Stato
ed enti pubblici
(ex art. 88)

1. Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta.
 2. Non costituiscono esercizio dell'attività commerciale:
 - a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici;
 - b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali nonché l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria (1).
- (1) Lettera modificata dall'art. 38, c. 11, DL 31/5/2010, n. 78, conv. con mod., L 30/7/2010, n. 122.

Note di collegamento

Normativa

- DL 22/6/2012, n. 83. Misure urgenti per la crescita del Paese.
- DL 31/5/2010, n. 78. Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica.
- DPR 22/6/2009, n. 136. Regolamento di organizzazione del CUFA, ai sensi dell'art. 32, L 16/1/2003, n.3.
- DL 28/4/2009, n. 39. Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici nella regione Abruzzo nel mese di aprile 2009 e ulteriori interventi urgenti di protezione civile.
- Art. 2, DM 12/3/2008. Modalità di attuazione del credito d'imposta per le nuove assunzioni effettuate in talune aree ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, par. 3, lett. a) e c) del TCE.
- DL 30/8/1993, n. 331, conv. in L 29/10/1993, n. 427, art. 66, c. 14.
- Art. 1, c. 185, L 27/12/2006, n. 296.

Giurisprudenza

- Accertamenti e controlli, Spese di rappresentanza e pubblicità, Deducibilità, Inerenza e Limiti. Cass. civ. Sent. n. 18936 del 24/9/2015.
- Acquisiti di carburante per autotrazione. Cass. civ. Sent. n. 25122 del 26/11/2014.
- Redditività e deducibilità della spesa. Inerenza dell'esborso rispetto all'attività economica. Cass. civ. Sent. n. 25100 del 26/11/2014.
- Spese di rappresentanza e costi deducibili. Cass. civ. Sent. n. 23556 del 5/11/2014.
- Spese di rappresentanza. Cass. civ. Sent. n. 22403 del 22/10/2014.
- Spese di rappresentanza propaganda e pubblicità. Cass. civ. Sent. n. 21450 del 10/10/2014.
- Fatture per operazioni inesistenti. Cass. civ. Sent. n. 19766 del 19/9/2014.
- Tassa concessione governativa e cellulari in abbonamento. Cass. civ. Sent. n. 19466 del 15/9/2014.
- Materiali non rinvenuti in magazzino. Cass. civ. Sent. n. 18776 del 5/9/2014.
- Bonus aree svantaggiate. Cass. civ. Sent. n. 17296 del 30/7/2014.
- Deducibilità dei costi. Spese di pubblicità. Differenza rispetto alle spese di rappresentanza. Effettiva finalità delle spese. Cass. civ. Ord. n. 16812 del 24/7/2014.
- Esenzione alle esportazioni. Cass. civ. Sent. n. 16450 del 18/7/2014.
- Vendita di veicoli iscritti nei registri aeronautici italiani. Cass. civ. Sent. n. 16221 del 16/7/2014.
- Bonus aree svantaggiate. Cass. civ. Sent. n. 15650 del 9/7/2014.
- Spese pubblicitarie. Cass. civ. Sent. n. 15318 del 4/7/2014.
- Bonus aree svantaggiate e beni in locazione. Cass. civ. Ord. n. 14980 del 1/7/2014.
- Imposta assolta sulle operazioni passive. Cass. civ. Sent. n. 10062 del 1/7/2014.
- Radiocomunicazioni. Cass. civ. Sent. n. 9560 del 2/5/2014.
- Imposte in genere. Cass. civ. Un. Sent. n. 9565 del 2/5/2014.
- Benefici riconosciuti agli enti ospedalieri. Cass. civ. Sent. n. 8810 del 16/4/2014.
- Credito d'imposta e notifica a mezzo posta direttamente dall'ente impositore. Cass. civ. Sent. n. 6377 del 19/3/2014.
- IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 3738 del 18/2/2014.

- Agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 3109 del 12/2/2014.
- IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 2512 del 4/2/2014.
- Agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 221 del 9/1/2014.
- Agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 28538 del 20/12/2013.
- Contenzioso. Costi di ampliamento aventi utilità pluriennale. Iscrizione nell'attivo per ammortamento pluriennale in luogo della imputazione al conto economico come componenti negativi del reddito del singolo esercizio Scelta discrezionale della società. Cass. civ. Sent. n. 24939 del 6/11/2013.
- IVA. Cass. civ. Sent. n. 24933 24932 del 6/11/2013.
- IRPEF. Cass. civ. Sent. n. 24900 24896 del 6/11/2013.
- IRPEF. Cass. civ. Sent. n. 23743 del 21/10/2013.
- Impugnazioni. Cass. civ. Sent. n. 23736 del 21/10/2013.
- Agevolazioni bonus sud. Realizzazione su suolo altrui. Autonomia funzionale del nuvo bene strumentale. Cass. civ. Sent. n. 23136 del 11/10/2013.
- Condono fiscale Cass. civ. Sent. n. 22500 22499 del 2/10/2013.
- Agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 21568 21541 del 20/9/2013.
- Agevolazioni. Riduzione a metà dell'imposta per gli enti ospedalieri. Cass. civ. Sent. n. 20250 20249 del 4/9/2013.
- Esenzioni e agevolazioni. Cassa di previdenza professionale del notariato. Cass. civ. Sent. n. 17961 del 24/7/2013.
- Redditi di capitale e spese di rappresentanza. Cass. civ. Sent. n. 17673 del 19/7/2013.
- IRPEF. Cass. civ. Ord. n. 17645 del 18/7/2013.
- Adempimenti e scritture contabili. Cass. civ. Ord. n. 16485 del 1/7/2013.
- IRPEF. Cass. civ. Ord. n. 13379 13377 del 29/5/2013.
- Tasse concessioni governative. Cass. civ. Ord. n. 12053 del 17/5/2013.
- Tributi erariali diretti. Cass. civ. Sent. n. 4926 4925 del 27/2/2013.
- Tributi erariali diretti. Cass. civ. Sent. n. 2349 del 31/1/2013.
- Agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 21390 del 30/11/2012.
- Condono fiscale. Cass. civ. Sent. n. 19864 del 14/11/2012.
- Contenzioso tributari. Cass. civ. Sent. n. 18445 del 26/10/2012.
- Agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 12658 del 20/7/2012.
- Tributi erariali diretti. IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 9096 del 6/6/2012.
- Tributi locali IRAP. Cass. civ. Sent. n. 7671 del 16/5/2012.
- IRPEF oneri deducibili. Cass. civ. Sent. n. 6548 del 27/4/2012.
- Spese pubblicità e rappresentanza. Incremento commerciale. Cass. civ. Ord. n. 3433 del 5/3/2012.
- Riscossione e contenzioso. Cass. civ. Sent. n. 3064 del 29/2/2012.
- Organizzazione consortile. Spese per pubblicità e rappresentanza. Cass. civ. Sent. n. 8679 del 15/4/2011.
- Spese per ospitalità. Cass. civ. Sent. n. 2276 del 31/1/2011.
- Fusione concentrazione e incorporazione. Cass. civ. Sent. n. 22849 del 10/1/2010.
- Oneri deducibili. Tassa sui contratti di borsa. Deducibilità nell'esercizio di pagamento. Cass. civ. Sent. n. 13851 del 9/6/1/2010.
- Oneri deducibili. Cass. civ. Sent. n. 22790 del 28/10/2009.
- Modalità. Applicabilità automatica dei criteri legali relativi agli ammortamenti. Esclusione Indicazione di criteri specifici commisurati alla durata dell'utilità del bene. Cass. civ. Sent. n. 14326 del 19/6/2009.
- Imposta reddito persone giuridiche, in genere. Cass. civ. Sent. n. 8482 del 8/4/2009.
- USL, in genere. Cass. civ. Sent. n. 28176 del 26/11/2008.
- Spese rappresentanza e pubblicità. Spese di ospitalità. Inerenza all'attività di propaganda del prodotto. Esclusione. Spese di vitto. Cass. civ. Sent. n. 21270 del 7/8/2008.
- Spese rappresentanza. Cass. civ. Sent. n. 17602 del 27/6/2008.
- Redditi d'impresa. Cass. civ. Sent. n. 10258 del 21/4/2008.
- Spese e componenti negative. Cass. civ. Sent. n. 13220 del 6/6/2007.
- Costi di formazione professionale. Cass. civ. Sent. n. 13220 del 6/6/2007.
- Intermediazione immobiliare. Cass. civ. Sent. n. 12290 del 25/5/2007.
- Redditi d'impresa. Cass. civ. Sent. n. 11226 del 16/5/2007.
- Spese di rappresentanza e spese di pubblicità e per pranzi. Cass. civ. Sent. n. 10959 del 14/5/2007.
- Spese di rappresentanza. Base imponibile. Cass. civ. Sent. n. 9567 del 23/4/2007.

- Appello del contribuente e dell'ufficio. Cass. civ. Sent. n. 525 del 12/1/2007.
- Redditi d'impresa. Cass. civ. Sent. n. 25053 del 27/11/2006.
- Ammortamenti. Cass. civ. Sent. n. 22021 del 13/10/2006.
- Spese relative a più esercizi. Applicabilità automatica dei criteri legali relativi agli ammortamenti. Cass. civ. Sent. n. 8344 del 10/4/2006.
- Detrazioni. Cass. civ. Sent. n. 6650 del 24/3/2006.
- Facoltà di scelta del contribuente. Nel solo esercizio di competenza ovvero secondo quote costanti negli esercizi successivi. Regola generale di contabilizzazione delle spese per servizi posta Cass. civ. Sent. n. 372 del 11/1/2006.
- Imposta società. Corte Cost. Sent. n. 320 del 26/7/2005.
- Società. Cass. civ. Sent. n. 10952 del 24/5/2005.

Prassi

- Nuove disposizioni in materia di monitoraggio fiscale. Adempimenti dei contribuenti. Ritenuta sui redditi degli investitori esteri e attività estere di natura finanziaria. Circ. n. 38/E del 23/12/2013.
- Risposte a quesiti all'art. 8 DL 13/5/2011, n. 70. Titoli di risparmio per l'economia meridionale. Circ. n. 10/E del 30/4/2013.
- Art. 13-ter, DL 22/6/2012, n. 83. Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore. Circ. n. 40/E dell'8/10/2012. Problematiche interpretative. Circ. n. 2/E del 1/3/2013.
- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- DL 31/5/2010 n. 78, conv. in L 30/7/2010, n. 122. Primi chiarimenti. Circ. n. 4/E del 15/2/2011.
- Monitoraggio fiscale. Adempimenti dei contribuenti e degli intermediari. Circ. n. 45/E del 13/9/2010.
- Interpello. IRES-IVA. Assoggettabilità ad imposte delle somme percepite da una Università per la realizzazione del programma ALFA-Università degli Studi di ... Ris. n. 79/E del 5/8/2010.
- Interpello. IRES e IVA ad una comunione familiare per l'esercizio di diritti comuni su fondi di proprietà collettiva Tuir. Ris. n. 69/E del 7/7/2010.
- Art. 90, c. 8, L 27/12/2002, n. 289. Deducibilità dal reddito d'impresa dei corrispettivi erogati in virtù di contratti di sponsorizzazione a società e associazioni sportive dilettantistiche in misura eccedente rispetto all'importo annuo di € 200.000. Ris. n. 57/E del 23/6/2010.
- Interpello. Progetto X Card. Natura della prestazione resa dal comune di X, obblighi ai fini IVA, art. 3, DPR 26/10/1972 n. 633. Ris. n. 27/E del 1/4/2010.
- Modifiche al regime di deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza. Circ. n. 34/E del 13/7/2009.
- Interpello. Trattamento fiscale applicabile agli importi derivanti da contratti di ricerca stipulati con l'Agenzia Spaziale Italiana. art. 34-bis, c. 1, DL 2/3/1989, n. 69. Ris. n. 120/E del 2/4/2008.
- Individuazione dell'ufficio competente a trattare le istanze di interpello. Ris. n. 116/E del 28/3/2008.
- Trattamento fiscale ai fini dell'IVA e dell'applicazione della ritenuta di acconto della tariffa incentivante per la produzione di energia fotovoltaica di cui all'art. 7, c. 2, DLgs n. 387 del 29/12/2003. Ris. n. 61/E del 22/2/2008.
- Interpello. Comune ALFA. agevolazioni fiscali per gli interventi volti al risparmio energetico. art. 1, c. 344-349, L 27/12/2006, n. 296. Ris. n. 33/E del 5/2/2008.
- Interpello. Norme in materia di governo dell'autonomia del Trentino. Ris. n. 386/E del 20/12/2007.
- DL 4/7/2006, n. 223. Primi chiarimenti manovra bis. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Agevolazioni previste da trattati e accordi internazionali. fondi investiti dall'UE. erogazioni finanziarie CNR percepite dall'UE no base imponibile IRES. Ris. n. 50/E del 4/4/2006.

Articolo

75

Base imponibile
(ex art. 89)

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II, per le società e gli enti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, del capo III, per gli enti non commerciali di cui alla lettera c) e dei capi IV e V, per le società e gli enti non residenti di cui alla lettera d).
2. Le società residenti di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 73 e quelle non residenti di cui alla lettera d) possono determinare il reddito secondo le disposizioni del capo VI.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 81, DL 25/6/2008, n. 112. Settori petrolifero e del gas.
- DLgs 28/2/2005, n. 38, opzioni previste dall'articolo 5 del Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19/7/2002.
- Art. 6, DL 15/4/2002, n. 63, conv. in L 15/6/2002 n. 112.
- Art. 21, c. 10, L 27/12/1997, n. 449.
- Pianificazione fiscale concordata. A decorrere dal periodo di imposta in corso al 1/1/2005 vedi l'art. 1, c. 387-398, L 30/12/2004, n. 311. Confronta l'art. 1, c. 1088-1095 L 27/12/2006, n. 296 e l'art. 81, c. 16, DL 25/6/2008, n. 112, conv. con mod., L 6/8/2008, n. 133.

Giurisprudenza

- Dichiarazione dei redditi. Cass. civ. Sent. n.26534 del 17/12/2014.
- Accertamenti tributari. Cass. civ. Sent. n.25334 del 28/11/2014.
- Avviso di accertamento. Cass. civ. Sent. n.25130 25122 25097 del 26/11/2014.
- Avviso di accertamento. Cass. civ. Ord. n.24428 del 17/11/2014.
- Contabilità aziendale regolare ed irreprensibile Calcolo delle plusvalenze Differenza fra il prezzo di cessione e quello d'acquisto Stime adottate dall'osservatorio dell'Ute Irrilevanza. Cass. civ. Sent. n.24054 del 12/11/2014.
- Bonus sud. Cass. civ. Sent. n.23573 23559 del 5/11/2014.
- Costi deducibili e spese di rappresentanza. Cass. civ. Sent. n. 23556 del 5/11/2014.
- Verbale GdF Contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della fittizietà delle operazioni e l'inattendibilità delle scritture contabili e delle fatture utilizzate dal contribuente per le operazioni passive. Cass. civ. Sent. n. 23550 del 5/11/2014.
- Verifiche di conti correnti bancari. Cass. civ. Sent. n. 23218 del 31/10/2014.
- Consorzio Produttori Latte. Importi integrativi del prezzo del latte pagato dal Consorzio alle imprese consorziate. Cass. civ. Sent. n. 22439 22438 del 22/10/2014.
- Inerenza e spese di rappresentanza. Cass. civ. Sent. n. 22403 del 22/10/2014.
- Divieto di interposizione: appalto di mano d'opera Nullità del contratto fra committente ed appaltatore. Cass. civ. Sent. n. 22020 del 17/10/2014.
- Imposte e Tributi. IRPEF. Redditi d'impresa. Costi. Imputazione ad esercizi diversi da quello di competenza. Ammissibilità. Esclusione. Doppia imposizione. Rimedio. Azione di rimborso. Decorrenza. Interessi corrisposti ad Amministrazioni comunali. Cass. civ. Sent. n. 6331 del 10/3/2008.
- Contenzioso tributario. Giudicato esterno. Rilevabilità d'ufficio. Condizioni. Cass. civ. Sent. n. 2831 del 7/2/2008.

Prassi

- Correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa. Circ. n. 31/E del 24/9/2013.
- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, della maggiorazione dell'aliquota IRES per le società di comodo. Ris. n. 48/E del 14/5/2012.
- Addizionale IRES per il settore energetico. Art. 81, c. da 16 a 18, DL 25/6/2008, n. 112. Circ. n. 35/E del 18/6/2010.
- Reddito d'impresa. Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti negativi di reddito. Recupero delle maggiori imposte versate. Disposizioni sul contenzioso pendente. Circ. n. 23/E del 4/5/2010.
- Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'addizionale all'IRES di cui all'art. 81, c. da 16 a 18, DL 25/6/2008, n. 112. Ris. n.

Articolo

76

Periodo
d'imposta
(ex art. 90)

149/E del 9/6/2009.

- Trattamento tributario dei contributi erogati a favore delle aziende di trasporto. Circ. n. 9/E del 13/3/2009.
- Deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica, sentenze n. 24973 del 2006 e n. 1910 del 2007, istruzioni operative. Circ. n. 42/E del 6/7/2007.

1. L'imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli articoli 80 e 84.

2. Il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in 2 o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare.

[3. **(abrogato)** (1).]

(1) *Comma abrogato dall'art. 5, c. 1, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- DM MEF 27/4/2015. Modifica del decreto 23/1/2002, recante indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato.
- DLgs 18/11/2005, n. 247. Disposizioni correttive ed integrative al DLgs 12/12/2003, n. 344, in materia di Ires.
- Provvedimento del 22/07/2004, 21/6/2004, 19/3/2004, 17/11/2003, 13/10/2003, 19/8/2003, 24/6/2003, 29/4/2003, dell'Agenzia delle Entrate. Accertamento del cambio delle valute estere.

Giurisprudenza

- Processo Tributario Giudicato esterno Rilevanza Limiti Identità di tributi Difetto Conseguenze. Cass. civ. Sent. n. 17175 del 26/8/2015.
- Maggiore imposta Avviso di accertamento Sanzioni Abuso di diritto Presupposti Non illecita della condotta Pretesa tributaria Attività intellettuale e volitiva dell'ufficio. Cass. civ. Sent. n. 25758 del 5/12/2014.
- Ente consortile Rettifica della dichiarazione mod. 70 Avviso di accertamento Presupposti Proventi non dichiarati Costi non deducibili. Cass. civ. Sent. n. 21760 del 15/10/2014.
- Obbligazioni tributarie Principio di tutela dell'affidamento Statuto del contribuente Interpretazione erronea dell'Amministrazione Conseguenze: non decenza delle sanzioni. Cass. civ. Sent. n. 20710 del 1/10/2014.
- Reddito d'impresa Avviso di accertamento Rettifica Importazioni di merci da paesi a fiscalità privilegiata. Cass. civ. Sent. n. 20081 del 24/9/2014.
- Avviso di accertamento Presupposti Omessa contabilizzazione di ricavi Indebita deduzione di quote di ammortamento Determinazione del valore dei beni Criteri Confronto del prezzo Impugnazione Deposito della sentenza Relata di notifica Procedibilità dell'azione Accoglimento. Cass. civ. Sent. n. 19750 del 19/9/2014.
- Avviso di accertamento Onere della prova Costi e oneri deducibili Determinazione del reddito d'impresa Onere del contribuente Criterio della vicinanza della prova. Cass. civ. Sent. n. 19600 del 17/9/2014.
- Avviso di accertamento Recupero a tassazione di maggiori imposte Rettifica del reddito d'impresa Maggior valore della produzione e del volume d'affari Accertamento del maggior reddito. Cass. civ. Sent. n. 17298 del 30/7/2014.
- Avviso di accertamento Maggiore reddito Elusione fiscale Prezzi fuori mercato IVA e imposte dirette Limiti alla sindacabilità dei costi da parte del fisco. Cass. civ. Sent. n. 12502 del 4/6/2014.
- Ricorso per cassazione Vizio di violazione di legge Formulazione del quesito di diritto Sintesi logico-giuridica della questione Enunciazione regola iuris Applicabilità anche in ulteriori casi rispetto a quello deciso dalla sentenza impugnata. Cass. civ. Sent. n. 12461 del 4/6/2014.
- Liquidazione di tributi Spese e componenti negativi Operazioni commerciali estere Paesi inseriti nelle black list Attività commerciale effettiva Effettivo interesse economico Concreta esecuzione delle attività. Cass. civ. Sent. n. 11158 del 21/5/2014.

- Avviso di accertamento Recupero a tassazione Redditi d'impresa Criteri di valutazione Società appartenenti allo stesso gruppo Operazioni di transfert pricing tra società nazionali. Cass. civ. Sent. n. 8849 8847 8846 del 16/4/2014.
- Imposte sui redditi d'impresa Operazioni tra stati a fiscalità privilegiata Spese Ammissibilità in deduzione Condizioni Prova della concreta esecuzione. Cass. civ. Sent. n. 7155 del 26/3/2014.
- Notificazioni Temporanea assenza del destinatario Impossibilità di consegnare l'atto Irreperibilità relativa Modalità di notifica. Cass. civ. Sent. n. 6661 del 21/3/2014.
- Agevolazioni e crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 3939 del 19/2/2014.
- Contenzioso tributario. Giudicato esterno. Rilevabilità d'ufficio. Cass. civ. Sent. n. 2831 del 7/2/2008.
- Deducibilità di IRPEG e ILOR. sede temporale di deducibilità. periodo pagamento o inizio riscossione dei ruoli. spese di rappresentanza. Cass. civ. Sent. n. 1472 del 25/1/2006.
- Coincidenza dell'esercizio sociale con l'anno solare. derogabilità da parte della legge o dell'atto costitutivo. Cass. civ. Sent. n. 12611 del 26/5/2006.

Prassi

- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Quesiti riguardanti la comunicazione dell'impronta relativa ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari. Circ. n. 5/E del 29/2/2012.
- Oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento di cui alla disciplina prevista dall'art. 1, c. 2-ter, DLgs 18/12/1997, n. 471. Circ. n. 58/E del 15/12/2010.
- Interpello. Trattamento fiscale dei diritti doganali prestesi in sede di revisione dell'accertamento. Ris. n. 228/E del 21/8/2007.

Articolo

77

Aliquota dell'imposta (ex art. 91)

1. L'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 24% (1).
- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 33, L 24/12/2007, n. 244. Per l'aliquota al 27,5%, antecedente al 1/1/2017, vedi art. 1, c. 61, L 28/12/2015, n. 208.*

Note di collegamento

Normativa

- DL 24/6/2014, n. 91. Disposizioni urgenti per il settore agricolo, la tutela ambientale e l'efficientamento energetico dell'edilizia scolastica e universitaria, il rilancio e lo sviluppo delle imprese, il contenimento dei costi gravanti sulle tariffe elettriche, nonché per la definizione immediata di adempimenti derivanti dalla normativa europea.
- Art. 81, c. 16, DL 25/6/2008, n. 112, conv. in L 6/8/2008, n. 133. Robin Hood Tax. Addizionale IRES del 5,5% sul reddito delle imprese i cui ricavi eccedono € 25.000.000 operanti nei settori petrolifero ed energetico.
- Art. 2, c. da 36-quinquies a 36-novies, DL 13/8/2011, n. 138, conv. con mod., L 14/9/2011, n. 148. Maggiorazione dell'aliquota alle società di comodo. Per l'applicazione di un addizionale, relativamente al periodo di imposta in corso al 31/12/2013, per gli enti creditizi e finanziari, per la Banca d'Italia e per la società e gli enti che esercitano attività assicurativa, vedi l'art. 2, c. 2, DL 30/11/2013, n. 133, conv. con mod., dalla L 29/1/2014, n. 5. Per gli enti creditizi e finanziari e la Banca d'Italia vedi l'art. 1, c. 65, L 28/12/2015, n. 208.
- Aliquota IRPEG al 36% elevata al 37% dall'art. 19, DL 23/2/1995, n. 41, ridotta al 35% dall'art. 4, L 23/12/2000, n. 388, stabilita al 36% al 1/1/2001, e al 34% a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1/1/2003, dall'art. 4, L 27/12/2002, n. 289.
- Vedi, anche, l'art. 11, DL 30/9/2003, n. 269 e l'art. 1, DPCM 31/5/2007.

Giurisprudenza

- Imposte indirette di registro. Cass. civ. Sent. n. 8300 del 4/4/2013.
- Presupposti per l'applicabilità delle agevolazioni IRPEG del 50% ex art. 6, c. 1, lett. c), DPR 29/9/1973, n. 601. Cass. civ. Sent. n. 18525 del 20/9/2005.
- Crediti inesigibili. deduzione. anno di riferimento. interpretazione. Cass. civ. Sent. n. 16330 del 3/8/2005.

Prassi

- Addizionale IRES per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese assicurate. DL 30/11/2013, n. 133. Circ. n. 15/E del 5/6/2014.

- Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'addizionale all'IRES per gli enti creditizi, finanziari e assicurativi. Ris. n. 42/E del 23/4/2014.
- Maggiorazione IRES per le società non operative. Circ. n. 3/E del 4/3/2013.
- Sentenza che accerta la sussistenza del diritto al riscatto di cui all'art. 8, L. 26/5/1965, n. 590. Tassazione ai fini dell'imposta di registro e riconoscimento del diritto al rimborso a favore dell'originario acquirente. Ris. n. 64/E del 12/6/2012.
- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Mediazione tributaria. Circ. n. 9/E del 19/3/2012.
- Chiusura delle liti fiscali minori. Circ. n. 48/E del 24/10/2011.
- Interpello. determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico posseduti in regime d'impresa. Ris. n. 99/E del 3/8/2006.

Articolo

78

Detrazione d'imposta per oneri (ex art. 91-bis)

1. Dall'imposta lorda si detrae fino a concorrenza del suo ammontare un importo pari al 19% dell'onere di cui all'articolo 15, comma 1, lettera i-ter) (1).
 - 1-bis. Dall'imposta lorda si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19% dell'onere di cui all'articolo 15, comma 1, lettera i-novies (2).
- (1) *Comma modificato dall'art. 7, c. 4, L. 6/7/2012, n. 96. Comma abrogato a decorrere dal 1/1/2014 dall'art. 14, c. 5, DL 28/12/2013, n. 149, conv. con mod., L. 21/2/2014, n. 13, limitatamente alle parole "per le erogazioni liberali in denaro in favore dei partiti e movimenti politici di cui all'articolo 15, comma 1-bis, per importi compresi tra € 51,65 e € 103.291,38, limitatamente alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), diversi dagli enti nei quali vi sia una partecipazione pubblica o i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, nonché dalle società ed enti che controllano, direttamente o indirettamente, tali soggetti, ovvero ne siano controllati o siano controllati dalla stessa società o ente che controlla i soggetti medesimi, nonché dell'onere". Per le detrazioni in oggetto, a decorrere dal 1/1/2014, è necessario fare riferimento all'art. 11, DL n. 149/2013.*
- (2) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 524, lett. b), L. 24/12/2012, n. 228.*

Note di collegamento

Normativa

- In precedenza l'originaria misura della detrazione del 22% era stata ridotta al 19% dall'art. 49, DLgs 15/12/1997, n. 446, per gli oneri sostenuti dal periodo di imposta in corso alla data del 1/1/1998.

Giurisprudenza

- Allevamento di animali Qualificazione Reddito eccedente il limite. Cass. civ. Sent. n. 3487 del 14/2/2014.

Prassi

- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Determinazione base imponibile IRAP imprenditori agricoli. Ris. n. 3/E del 9/1/2012.
- Trattamento delle comunicazioni, delle dichiarazioni e delle definizioni presentate ai sensi degli artt. 7, 8, 9 e 14, L. 27/12/2002, n. 289, e successive modificazioni ed integrazioni. Circ. n. 29/E del 29/8/2006.

Articolo

79

Scomputo degli acconti (ex art. 93)

1. I versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta e le ritenute alla fonte a titolo di acconto si scomputano dall'imposta a norma dell'articolo 22, salvo il disposto del comma 2 del presente articolo.
2. Le ritenute di cui al comma 1 e 2 dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600, e all'articolo 1 del decreto-legge 1/10/1981, n. 546, convertito, con modificazioni, dalla legge 1/12/1981, n. 692, applicabili a titolo di acconto, si scomputano nel periodo di imposta nel quale i redditi cui afferiscono concorrono a formare il reddito complessivo ancorché non siano stati percepiti e assoggettati alla ritenuta. L'importo da scomputare è calcolato in proporzione all'ammontare degli interessi e altri proventi che concorrono a formare il reddito.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 26, DPR 29/9/1973, n. 600. Ritenute sugli interessi e sui redditi di capita-

- le.
- Art. 1, DL 2/10/1981, n. 546, conv. con mod., L 1/12/1981, n. 692. Ritenute sulle cambiali accettate dalle aziende e dagli istituti di credito.
 - Art. 15, Disciplina dei conferimenti immobiliari e art. 17, Imposte sui redditi assolte sugli immobili posseduti all'estero del DM 7/9/2007, n. 174. Regolamento recante disposizioni in materia di SIIQ, in attuazione dell'art. 1, c. 141, L 27/12/2006, n. 296.

Giurisprudenza

- Omessa dichiarazione dei redditi Avviso di accertamento Presupposti Cessione a titolo oneroso di terreni Reddito d'impresa Assoggettabilità ad IVA Duplicazione d'imposta Divieto Infondatezza dei motivi Rigetto. Cass. civ. Sent. n. 19764 del 19/9/2014.

Prassi

- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Interpello. Soggetto passivo d'imposta nel concordato fallimentare con l'intervento di un terzo assuntore. Ris. n. 263/E del 26/10/2009.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili ex art. 109, c. 4, lettera b) del Tuir e affrancamento delle deduzioni pregresse e del vincolo di sospensione sulle riserve. Circ. n. 50/E del 11/7/2008.

Articolo

80

**Ripporto
o rimborso
delle eccedenze
(ex art. 94)**

1. Se l'ammontare complessivo dei crediti per le imposte pagate all'estero, delle ritenute d'acconto e dei versamenti in acconto di cui ai precedenti articoli è superiore a quello dell'imposta dovuta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo, di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi ovvero di utilizzare la stessa in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9/7/1997, n. 241 (1).

(1) *Comma modificato dall'art. 5, c. 2, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 17, DLgs 9/7/1997, n. 241. Versamento unitario e compensazione.

Giurisprudenza

- Tributi erariali diretti IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 24953 del 25/11/2011.

Prassi

- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa. Circ. n. 53/E del 6/12/2011.

CAPO II

Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti

SEZIONE I

Determinazione della base imponibile

Articolo

81

**Reddito complessivo
(ex art. 95)**

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione.

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Applicazione art. 5, c. 3, DLgs n. 147 del 2015. Cessioni patrimoniali. Accertamento. Plusvalenze. Presunzioni. Mero valore imposta di registro. Non sussiste. Carattere retroattivo della norma. Applicazione giudizi pendenti. Sussiste. Cass. civ. Sent. n. 7488 del 15/4/2016.

- Avviso di accertamento Terreni edificabili e con destinazione agricola Determinazione delle plusvalenze. Cass. civ. Sent. n. 25721 del 4/12/2014.
- Imposte dirette. Plusvalenze da cessione di partecipazioni. Stipula del contratto. Presupposto impositivo. Cass. civ. Sent. n. 29745 del 19/12/2008.
- Stato. imposte e tasse. Norme della Regione Sardegna. Ricorso alla Corte Cost. del 7/8/2007 n. 36.
- IRAP. presupposto. autonoma organizzazione. requisiti. caso di specie. avvocato. rimborso. oneri. presupposto. professioni intellettuali. organizzazione. requisiti. Cass. civ. Sent. n. 3678 del 16/2/2007.
- Ambito di applicazione dello sgravio. in genere. Cass. civ. Sent. n. 1607 del 26/1/2006.

Prassi

- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Costruzione e locazione di box auto. Trattamento tributario IRES e IVA. Ris. n. 286/E del 11/10/2007.
- Trust. Disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- Ritenuta d'acconto sui compensi erogati a società per l'attività di amministratore di condominio. Ris. n. 99/E del 15/5/2007.
- Natura dei redditi prodotti. società di ingegneri. Ris. n. 56/E del 4/5/2006.

Articolo

82

**Cessioni
obbligatorie
di partecipazioni
sociali
(ex art. 100)**

1. Alle plusvalenze imponibili relative alle azioni o quote alienate a norma degli articoli 2357, comma 4, 2357-bis, comma 2, e 2359-ter, del codice civile e a norma dell'articolo 121 del decreto legislativo 24/2/1998, n. 58, si applicano le disposizioni del comma 4 dell'articolo 86.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2357 codice civile. Acquisto delle proprie azioni.
- Art. 2357-bis codice civile. Casi speciali di acquisto delle proprie azioni¹⁾.
- Art. 2359-ter codice civile. Alienazione o annullamento delle azioni o quote della società controllante.
- Art. 121, DLgs 24/2/1998, n. 58. Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli artt. 8 e 21, L 6/2/1996, n. 52.

Giurisprudenza

- Recupero a tassazione plusvalenza. Cessione di terreno ed edificabilità. Cass. civ. Sent. n. 24691 del 20/11/2014.
- Imposte dirette. Plusvalenze da cessione di partecipazioni. Stipula del contratto. Presupposto impositivo. Cass. civ. Sent. n. 29745 del 19/12/2008.

Prassi

- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Effetti delle sentenze di accoglimento della Corte Cost. sui rapporti tributari. Ris. n. 2/E del 3/1/2005.
- Circolari IRES/5. il nuovo regime di tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria. DLgs 12/12/2003, n. 344. Circ. n. 52/E del 10/12/2004.

Articolo

83

**Determinazione
del reddito
complessivo**

1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai princ"pi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28/2/2005, n. 38 valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti princ"pi contabili (1).

(1) *Comma modificato dall'art. 2, c. 27, DL 29/12/2010, n. 225, conv. con mod., L 26/2/2011, n. 10.*

Note di collegamento

Normativa

- DM 8/6/2011 del MEF. Disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali, di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19/7/2002, adottati con regolamento UE entrato in vigore nel periodo compreso tra il 1/1/2009 e il 31/12/2010, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRAP, previste dall'articolo 4, c. 7-quater, DLgs 28/2/2005, n. 38.
- Principi contabili nazionali. Le società che non applicano i principi contabili internazionali IAS/IFRS dello IASB (International Accounting Standard Board) redigono i propri bilanci sulla base della disciplina contabile nazionale, ovvero delle disposizioni del codice civile (artt. 2423, 2435-bis), integrate e interpretate dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).
- Art. 2423 codice civile. Redazione del bilancio.
- Art. 2423-bis codice civile. Principi di redazione del bilancio.
- Art. 2423-ter codice civile. Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico.
- Art. 2424 codice civile. Contenuto dello stato patrimoniale.
- Art. 2424-bis codice civile. Disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale.
- Art. 2425 codice civile. Contenuto del conto economico.
- Art. 2425-bis codice civile. Iscrizione dei ricavi, proventi, costi ed oneri.
- Art. 2426 codice civile. Criteri di valutazioni.
- Art. 2427 codice civile. Contenuto della nota integrativa.
- Art. 2427-bis codice civile. Informazioni relative al valore equo «fair value» degli strumenti finanziari
- Art. 2428 codice civile. Relazione sulla gestione.
- Art. 2429 codice civile. Relazione dei sindaci e deposito del bilancio.
- Art. 2430 codice civile. Riserva legale.
- Art. 2431 codice civile. Soprapprezzo delle azioni.
- Art. 2432 codice civile. Partecipazione agli utili.
- Art. 2433 codice civile. Distribuzione degli utili ai soci.
- Art. 2433-bis codice civile. Acconti sui dividendi.
- Art. 2434 codice civile. Azione di responsabilità.
- Art. 2434-bis codice civile. Invalidità della deliberazione di approvazione del bilancio.
- Art. 2435 codice civile. Pubblicazione del bilancio e dell'elenco dei soci e dei titolari di diritti su azioni.
- Art. 2435-bis codice civile. Bilancio in forma abbreviata.
- Documenti OIC:
- Principi contabili nazionali modificati dall'OIC (versione post riforma del diritto societario).
- Principi contabili internazionali. DLgs 28/2/2005, n. 38. DLgs 30/12/2003, n. 394. Art. 25, L 31/10/2003 n. 306. Direttiva CE n. 51/2003. Regolamento (CE) n. 1606/2002. Direttiva CE n. 65/2001.
- Le interpretazioni dei Principi contabili internazionali. Elenco Sic (Standing Interpretations Committee) e Ifric (International Financial Reporting Interpretations Committee).

Giurisprudenza

- Reati tributari Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte Elementi costitutivi Operazioni finalizzate a sottrarsi al debito tributario Idoneità degli atti Valutazione Procedura di riscossione coattiva Pendenza Necessità Esclusione. Cass. pen. n. 39162 del 24/9/2014.

Prassi

- EXPO 2015. Circ. n. 26/E del 7/8/2014.
- ZFU l'Aquila. Circ. n. 39/E del 24/12/2013.
- Correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa. Circ. n. 31/E del 24/9/2013.
- Perdite su crediti. Circ. n. 26/E del 1/8/2013.
- Determinazione della base imponibile IRAP Circ. n. 26/E del 20/6/2012.
- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Istanza di rimborso IVA sull'acquisto di beni ammortizzabili da parte di Socie-

- tà di leasing. Ris. n. 122/E del 13/12/2011.
- Eventi sismici del 6/4/2009. Ulteriori chiarimenti. Circ. n. 50/E del 10/11/2011.
- Adempimenti dichiarativi degli imprenditori individuali e delle società di persone aventi esercizio non coincidente con l'anno solare. Ris. n. 92/E del 20/9/2011.
- Indennità di cessazione del rapporto di agenzia ex art. 1751 codice civile. Rivalsa della società nei confronti dell'agente subentrante. Circ. n. 35/E del 27/7/2011.
- Quesiti posti nel corso del MAP del 26/5/2011. Circ. n. 29/E del 27/6/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Consulenza giuridica. Disciplina applicabile all'utilizzo e riporto delle perdite. Ris. n. 129/E del 13/12/2010.
- Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Circ. n. 42/E del 3/8/2010.
- Interpello. Conseguenze fiscali della valutazione dei crediti al fair value. Ris. n. 189/E del 20/7/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Interpello. Componenti di reddito in valuta estera. Ris. n. 83/E del 30/3/2009.
- Interpello. Acquisizione di beni strumentali con contratti di locazione con clausola di riserva della proprietà. Ris. n. 11/E del 9/1/2009.
- Interpello ALFA SPA. applicazione dei IAS. rilevazione dei ricavi relativi all'attivazione dei servizi telefonici. art. 109 del Tuir. Ris. n. 217/E del 9/8/2007.
- Reddito d'impresa deducibilità dell'onere sostenuto per il subentro in un contratto di leasing immobiliare. Ris. n. 212/E del 8/8/2007.
- Acquisto di azienda. principio di derivazione di cui all'art. 83 del Tuir. Ris. n. 184/E del 25/7/2007.
- Interpello. Operazione di cartolarizzazione. IAS 39. Corretto trattamento fiscale da applicare al ripristino di crediti ceduti. Ris. n. 100/E del 16/5/2007.
- Interpello. Spese R&S. Ris. n. 95/E del 25/7/2006.

1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valide per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'articolo 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80 (1).
2. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva (2).
3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisi-

Articolo

84

**Riporto
delle perdite
(ex art. 102)**

zione ovvero nei 2 successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6/12/2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22/12/2011, n. 214, relativamente all'aiuto alla crescita economica. La limitazione non si applica qualora:

[a) **(abrogato)** (3);]

b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi 2 esercizi anteriori.

Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27/7/2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente (4).

- (1) *Comma modificato dall' art. 23, c. 9, DL 6/7/2011, n. 98, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111.*
- (2) *Comma modificato dall' art. 23, c. 9, DL 6/7/2011, n. 98, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111.*
- (3) *Lettera abrogata dall'art. 36, c. 12, lett. d), DL 4/7/2006, n. 223 conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248.*
- (4) *Comma modificato dall'art. 7, c. 9, Dlgs 24/9/2015, n. 156 e successivamente dall'art. 1, c. 549, lett. a), L 11/12/2016, n. 232.*

Note di collegamento

Normativa

- Vedi art. 2425 codice civile. Contenuto del conto economico.
- DL 14/2/2016, n. 18. Misure urgenti concernenti la riforma delle banche di credito cooperativo, la garanzia sulla cartolarizzazione delle sofferenze, il regime fiscale relativo alle procedure di crisi e la gestione collettiva del risparmio.
- Vedi art. 1, c. 73, L n. 296/2006. In deroga a quanto disposto dall'art. 84, c. 1 del Tuir vedi l'art. 65, L 27/12/2002, n. 289, come modificato dall'art. 5-quater, DL 30/9/2005, n. 203, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

Giurisprudenza

- Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie. Sanzioni civili e amministrative. Pena pecuniaria. Cass. civ. n. 23029 del 11/11/2015.
- Dichiarazione per cinque anni consecutivi con reddito negativo Presenza di incassi di rilevante importo Presenza di contabilità regolare Accertamento induttivo Legittimità Vizio di motivazione Motivazione carente Omesso quesito finale Inammissibilità. Cass. civ. n. 24326 del 14/11/2014.
- Utilizzazione fiscale di perdite pregresse Tempestività della dichiarazione Termine quinquennale Ricorso per Cassazione Notifica a mezzo posta Omesso deposito dell'avviso di ricevimento. Cass. civ. n. 19760 19759 del 19/9/2014.
- Avviso di accertamento Infedeltà della dichiarazione Obiettiva indicazione di un reddito inferiore a quello accertato Sanzione Effetto deterrente per il contribuente. Cass. civ. n. 12460 del 4/6/2014.

Prassi

- Trasformazione DTA in credito d'imposta in ipotesi di liquidazione volontaria. Ris. n. 92/E del 20/10/2014.
- Expo 2015. Circ. n. 26/E del 7/8/2014.
- Disciplina del credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio di cui all'art. 2, c. da 55 a 58, DL 29/12/2010, n. 225. Circ. n. 17/E del 16/6/2014.
- ZFU L'Aquila. Circ. n. 39/E del 24/12/2013.
- Correzione errori contabili a seguito di accertamento. Recupero a tassazione di costo dedotto in violazione del principio di competenza. Incremento della perdita dichiarata nell'esercizio di competenza. Ris. n. 87/E del 28/11/2013.
- Correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa. Circ. n. 31/E del 24/9/2013.
- Art. 3, DL 10/2/2009, n. 5. Reti di imprese. Circ. n. 20/E del 18/6/2013.
- Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'imposta regionale sulle at-

- tività produttive relativa alle spese per il personale dipendente. Circ. n. 8/E del 3/4/2013.
- Pex ulteriori chiarimenti. Circ. n. 7/E del 29/3/2013.
- Maggiorazione IRES per le società non operative. Circ. n. 3/E del 4/3/2013.
- Disciplina del credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio. Circ. n. 37/E del 28/9/2012.
- Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata. Circ. n. 25/E del 19/6/2012.
- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa ai sensi del DL n. 98 del 6/7/2011, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. Circ. n. 53/E del 6/12/2011.
- Consolidato nazionale: il nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-bis, DPR 29/9/1973, n. 600 e all'art. 9-bis, DLgs 19/6/1997, n. 218. Circ. n. 27/E del 6/6/2011.
- Interpello. Fusione di società. Ris. n. 54/E del 9/5/2011.
- DL 31/5/2010 n. 78, conv. in L 30/7/2010, n. 122. Commento alle novità fiscali. Primi chiarimenti. Circ. n. 4/E del 15/2/2011.
- Consulenza giuridica. Disciplina applicabile all'utilizzo e riporto delle perdite. art. 83 e 84 del Tuir. Ris. n. 129/E del 13/12/2010.
- Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC) Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata. Circ. n. 51/E del 6/10/2010.
- Società agricole. Opzione per determinazione del reddito su base catastale. Circ. n. 50/E del 1/10/2010.
- Interpello. Adempimenti dichiarativi in caso di liquidazione di società soggette ad Ires. Ris. n. 66/E del 6/7/2010.
- Addizionale IRES per il settore energetico. Circ. n. 35/E del 18/6/2010.
- Detassazione degli investimenti in attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo finalizzate alla realizzazione di campionari. Circ. n. 22/E del 29/4/2010.
- Esclusione da imposizione fiscale degli aumenti di capitale. Circ. n. 53/E del 21/12/2009.
- Modifiche al regime di deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza. Circ. n. 34/E del 13/7/2009.
- Trattamento dei contributi erogati a favore delle aziende di trasporto. Circ. n. 9/E del 13/3/2009.
- Interpello. Trasferimento in Italia della sede legale di una società holding lussemburghese. Ris. n. 345/E del 5/8/2008.
- Società non operative. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- Perdite illimitatamente riportabili. chiarimenti. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- Interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Riporto delle perdite delle aziende che svolgono trasporto pubblico. Ris. N. 126/E del 12/8/2005.
- Trasformazione di società di capitali in società di persone. Deducibilità perdite pregresse. Ris. n. 60/E del 16/5/2005.

1. Sono considerati ricavi:
 - a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
 - b) i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
 - c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Se le partecipazioni sono nelle società o enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), si applica il comma 2 dell'articolo 44;
 - d) i corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'articolo 44 emessi da società ed enti di cui all'articolo 73,

Articolo

85

**Ricavi
(ex art. 53)**

- che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- e) i corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli di cui alla lettere c) e d) precedenti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
 - f) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere;
 - g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
 - h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.
2. Si comprende inoltre tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1 assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.
 3. I beni di cui alle lettere c), d) ed e) del comma 1 costituiscono immobilizzazioni finanziarie se sono iscritti come tali nel bilancio (1).
- 3-bis. In deroga al comma 3, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002, si considerano immobilizzazioni finanziarie gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione (2).
- (1) *Comma sostituito dall'art. 1, c. 58, lett. b), L 24/12/2007, n. 244.*
 (2) *Comma sostituito dall'art. 1, c. 58, lett. b), L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 14/9/2015, n. 147, art. 5, c. 3. Interpretazione autentica delle disposizioni del presente articolo.
- DM MEF 2/7/2014. Exit tax.
- DM 16/3/2011. Approvazione degli studi di settore relativi a talune attività professionali.
- DM 1/4/2009, n. 48. Regolamento recante: "Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nell'art. 1, c. 58 e 59 L 24/12/2007, n. 244 in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali".
- Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002. Applicazione dei IAS.
- Art. 11, c. 2, DLgs n. 38 del 28/2/2005. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del Tuir, per le società che adottano i principi contabili internazionali si considerano immobilizzazioni finanziarie le partecipazioni di controllo e di collegamento, nonché gli strumenti finanziari detenuti fino a scadenza e quelli disponibili per la vendita.

Giurisprudenza

- Accertamento. Imposte sui redditi. IVA. Rettifica reddito. Utilizzo solo valori OMI. Pretesa impositiva. Illegittima. Ricorso per Cassazione e motivi del ricorso. Poteri esclusivi del giudice di merito. Valutazione delle prove. Insindacabilità in sede di legittimità. Cass. civ. n. 22221 del 3/11/2016.
- Beni destinati al consumo personale dell'imprenditore. Cass. civ. n. 12329 del 24/5/2006.

Prassi

- Studi di settore. Periodo di imposta 2011. Circ. n. 30/E del 11/7/2012.
- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, c. 1 e 2, DL 6/7/2011, n. 98. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Art. 14, c. 11, L 12/11/2011, n. 183, chiarimenti. Ris. n. 15/E del 13/2/2012.
- Studi di settore. Periodo di imposta 2010. Circ. n. 30/E del 28/6/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Interpello. Gestore Servizi Energetici (GSE). Ris. n. 88/E del 25/8/2010.
- Quesito in materia di contributi regionali erogati ad aziende agrituristiche. Ris. n. 2/E del 22/1/2010.

- Interpello. Conseguenze fiscali della valutazione dei crediti al fair value. Ris. n. 189/E del 20/7/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter. Art. 15, c. 1-9 e 12-bis, DL 29/11/2008, n. 185, conv. con mod., L. 10/2/2009, n. 2. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Imprenditori agricoli. produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti e di prodotti chimici derivanti prevalentemente da prodotti del fondo: aspetti fiscali. Circ. n. 32/E del 6/7/2009.
- Studi di settore 2008. Circ. n. 29/E del 18/6/2009.
- Prevenzione e contrasto dell'evasione 2009. Indirizzi operativi. Circ. n. 13/E del 9/4/2009.
- Trattamento tributario dei contributi erogati a favore delle aziende di trasporto. Circ. n. 9/E del 13/3/2009.
- Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 81, c. 21, DL 25/6/2008, n. 112, sul maggior valore delle rimanenze finali per effetto dell'applicazione dell'art. 92-bis, DPR 22/12/1986, n. 917. Ris. n. 63/E del 12/3/2009.
- Interpello. Gestore dei Servizi Elettrici, SPA. Ris. n. 13/E del 20/1/2009.
- Le nuove modalità di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società personali e gli imprenditori individuali. Circ. n. 60/E del 28/10/2008.
- Interpello. Trasferimento in Italia della sede legale di una società holding lussemburghese. Ris. n. 345/E del 5/8/2008.
- Interpello. Cessione gratuita di beni alle ONLUS. Ris. n. 254/E del 20/6/2008.
- Interpello. Prova del valore normale nei trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari erogati per importi superiori al costo di acquisto. Ris. n. 248/E del 17/6/2008.
- Cessione gratuita di beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici alle ONLUS. Circ. n. 26/E del 26/3/2008.
- Interpello. Assistenza fiscale alle imprese in caso di esclusione dall'applicazione degli studi di settore. Ris. n. 104/E del 20/3/2008.
- Agevolazioni fiscali a favore del teleriscaldamento alimentato con biomassa o con energia geotermica. Circ. n. 17/E del 7/3/2008.
- Regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi. Circ. n. 73/E del 22/12/2007.
- Disposizione regolamentare concernente la contabilità semplificata delle imprese minori. Determinazione dell'attività prevalente in caso di contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività. Ris. n. 293/E del 18/10/2007.
- Trust. Disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- Istanze per la disapplicazione della disciplina sulle società non operative. Circ. n. 5/E del 2/2/2007.
- Disciplina di contrasto alle operazioni di cessione delle partecipazioni cd. "utili compresi" (dividend washing). Circ. n. 21/E del 14/6/2006.
- Versamenti e remissioni di debito per la copertura di perdite eccedenti il netto patrimoniale. Ris. n. 90/E del 11/7/2005.
- Somministrazione di pasti-card elettroniche. Ris. n. 63/E del 17/5/2005.
- Concordato preventivo biennale. Ris. n. 37/E del 12/3/2004.
- Concordato preventivo. Circ. n. 5/E del 4/2/2004.

Articolo

86

Plusvalenze patrimoniali (ex art. 54, commi da 1 a 4 e 6)

1. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 85, concorrono a formare il reddito:
 - a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
 - b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
 - c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.
2. Nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato. Concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, com-

- preso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso. Se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale, e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito.
3. Nell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 1, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni.
 4. Le plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a 3 anni, o a 1 anno per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata. Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, le disposizioni dei periodi precedenti si applicano per quelli iscritti come tali negli ultimi 3 bilanci; si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente.
 - 4-bis. Per le plusvalenze realizzate su partecipazioni in imprese ed enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, per i quali sussiste la condizione di cui al comma 5, lettera a), del medesimo articolo, al cedente controllante residente nel territorio dello Stato, ovvero alle cedenti residenti sue controllate, spetta un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione delle partecipazioni cedute e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali plusvalenze. La detrazione del credito d'imposta di cui al periodo precedente spetta per l'ammontare dello stesso non utilizzato dal cedente ai sensi dell'articolo 89, comma 3; tale ammontare, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, è computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione è stato omesso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere di ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi (1).
 5. La cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.
 - 5-bis. Nelle ipotesi dell'articolo 47, commi 5 e 7, costituiscono plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni (2).
- (1) *Comma aggiunto dall'art. 3, c. 1, lett. c), DLgs 14/9/2015, n. 147. Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato DLgs n. 147/2015, nonché agli utili distribuiti ed alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta. Per tali utili e plusvalenze il credito d'imposta è riconosciuto per le imposte pagate dalla società controllata a partire dal quinto periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del medesimo DLgs n. 147/2015.*
- (2) *Comma aggiunto dall'art. 6, c. 1, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 14/9/2015, n. 147, art. 5, c. 3. Interpretazione autentica delle disposizioni del presente articolo.
- Art. 4 del DM 2/1/2008. Regime dei contribuenti minimi.

Giurisprudenza

- Cessione azienda Plusvalenza da avviamento. Cass. civ. Ord. n. 25290 del 28/11/2014.
- Terreni edificabili Plusvalenze Stima Criteri utilizzati dall'agenzia del territorio Ricorso in Cassazione Difetto di specificità Vizio di omesso esame di un fatto storico Indicazione del fatto storico Carenza Rigetto del ricorso. Cass. civ.

Sent. n. 22622 del 24/10/2014.

- IRPEF accertamento omessa o apparente motivazione della sentenza. Cass. civ. Ord. n. 20533 del 29/9/2014.
- Cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo. Cass. civ. Sent. n. 22168 del 16/10/2006.
- Imputazione delle plusvalenze. prova elemento indiziario. Cass. civ. Sent. n. 1132 del 20/1/2006.

Prassi

- Questioni fiscali di interesse delle società sportive, emerse nel corso delle riunioni del Tavolo tecnico tra Agenzia delle entrate e rappresentanti della FIGC e delle Leghe Nazionali Professionisti. Circ. n. 37/E del 20/12/2013.
- Interpello. Disciplina delle società in perdita sistematica. Ris. n. 68/E del 16/10/2013.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Modifiche introdotte alla determinazione del reddito delle società e degli enti che esercitano attività assicurative. art. 38, c. 13-bis, 13-ter e 13-quater, DL n. 78 del 2010. Circ. n. 60/E del 23/12/2010.
- Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC) Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata. Circ. n. 51/E del 6/10/2010.
- Società agricole. Opzione per determinazione del reddito su base catastale. Circ. n. 50/E del 1/10/2010.
- Incontri con dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Interpello. Fusione di società. Ris. n. 50/E del 11/6/2010.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali. Circ. n. 8/E del 4/3/2010.
- Interpello. Scissione totale proporzionale finalizzata alla successiva cessione delle partecipazioni in una delle società beneficiarie. Ris. n. 256/E del 2/10/2009.
- Interpello. Trattamento fiscale dei terreni su cui insistono i fabbricati. Ris. n. 237/E del 25/8/2009.
- Interpello. Mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale. Ris. n. 236/E del 25/8/2009.
- Interpello. Assegnazione di beni al socio ai fini delle imposte dirette e indirette. Ris. n. 191/E del 23/7/2009.
- Interpello. Pex e verifica requisito ininterrotto possesso. Ris. n. 184/E del 13/7/2009.
- Imprenditori agricoli. produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti e di prodotti chimici derivanti prevalentemente da prodotti del fondo: aspetti fiscali. Circ. n. 32/E del 6/7/2009.
- Interpello. Art. 21, c. 9, L n. 413/1991. Ris. n. 150/E del 10/6/2009.
- Interpello. Scissione parziale proporzionale di società seguita da vendita di quote. Ris. n. 97/E del 7/4/2009.
- Disapplicazione del regime delle plusvalenze esenti per le partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Ris. n. 473/E del 3/12/2008.
- Interpello. Comunicazione delle minusvalenze realizzate a seguito dell'annullamento della partecipazione in una società liquidata. Ris. n. 420/E del 5/11/2008.
- Interpello. Applicabilità dell'art. 68, c. 6, del Tuir alla cessione da parte di una società di capitali della partecipazione detenuta in una società di persone. Ris. n. 398/E del 22/10/2008.
- Interpello. Trasferimento in Italia della sede legale di una società holding lussemburghese. Ris. n. 345/E del 5/8/2008.
- Interpello. Cessione beni mobili strumentali acquistati dal professionista. Ris. n. 310/E del 21/7/2008.
- Interpello. Legge finanziaria per il 2007. Art. 1, c. 137 e 140. Ris. n. 186/E del 5/5/2008.
- Estromissione degli immobili strumentali dall'impresa individuale. Circ. n. 39/E del 15/4/2008.
- Rateizzazione delle plusvalenze realizzate dalla vendita di beni precedentemente posseduti in locazione finanziaria. Ris. n. 379/E del 17/12/2007.

- Trust. Disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- Determinazione del reddito di una società estera tassata ai sensi dell'art. 167, c. 1, del Tuir. Tassazione dei dividendi distribuiti da una società estera in eccedenza rispetto al reddito già tassato ai sensi dell'art. 167, c. 1, Tuir. Ris. n. 191/E del 27/7/2007.
- Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente. Ris. n. 110/E del 22/5/2007.
- Operazione di scissione parziale proporzionale. Ris. n. 58/E del 22/3/2007.
- Interpello. Cessione immobili strumentali. Ris. n. 96/E del 3/8/2006.
- DL 4/7/2006, n. 223. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- La quota imponibile di plusvalenza parzialmente esente ai sensi dell'art. 87 non può essere rateizzata in capo alla società cedente. Circ. n. 6/E del 16/2/2006.
- Bonus aree svantaggiate. Ris. n. 22/E del 6/2/2006.

Articolo

87

**Plusvalenze
esenti**

1. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95% le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3, relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell'articolo 73, comprese quelle non rappresentate da titoli, con i seguenti requisiti (1):
 - a) ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente (2);
 - b) classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
 - c) residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, o, alternativamente, la dimostrazione anche a seguito dell'interpello di cui allo stesso articolo 167, comma 5, lettera b), che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori inclusi nel citato decreto. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza di tale ultima condizione ma non abbia presentato la predetta istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'articolo 167, comma 4, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18/12/1997, n. 471 (3);
 - d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola.
- 1-bis. Le cessioni delle azioni o quote appartenenti alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie e di quelle appartenenti alla categoria dell'attivo circolante vanno considerate separatamente con riferimento a ciascuna categoria (4).
2. I requisiti di cui al comma 1, lettere c) e d), devono sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo di imposta anteriore al realizzo stesso.

3. L'esenzione di cui al comma 1 si applica, alle stesse condizioni ivi previste, alle plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3, relativamente alle partecipazioni al capitale o al patrimonio, ai titoli e agli strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'articolo 44, comma 2, lettera a) ed ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b). Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo (5).
4. Fermi rimanendo quelli di cui alle lettere a), b) e c), il requisito di cui alla lettera d) del comma 1 non rileva per le partecipazioni in società i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati. Alle plusvalenze realizzate mediante offerte pubbliche di vendita si applica l'esenzione di cui ai commi 1 e 3 indipendentemente dal verificarsi del requisito di cui alla predetta lettera d).
5. Per le partecipazioni in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, i requisiti di cui alle lettere c) e d) del comma 1 si riferiscono alle società indirettamente partecipate e si verificano quando tali requisiti sussistono nei confronti delle partecipate che rappresentano la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante.
6. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alle plusvalenze di cui all'articolo 86, comma 5-bis (6).
- [7. **(abrogato)** (7).]
- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 33, lett. h), L. 24/12/2007, n. 244.*
- (2) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 58, lett. c), L. 24/12/2007, n. 244.*
- (3) *Lettera sostituita dall'art. 1, c. 83, lett. f) e c. 88, L. 24/12/2007, n. 244. Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto emanato ai sensi dell'art. 168-bis del Tuir e fino al periodo di imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31/12/2007. In seguito, la lettera è stata sostituita dall'art. 3, c. 1, lett. d), DLgs 14/9/2015, n. 147. Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato DLgs n. 147/2015, nonché agli utili distribuiti ed alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta. Per tali utili e plusvalenze il credito d'imposta è riconosciuto per le imposte pagate dalla società controllata a partire dal quinto periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del medesimo DLgs n. 147/2015.*
- (4) *Comma aggiunto dall'art. 6, c. 2, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
- (5) *Comma sostituito dall'art. 6, c. 2, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
- (6) *Comma sostituito dall'art. 6, c. 2, lett. c), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
- (7) *Comma abrogato dall'art. 6, c. 2, lett. d), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- DM 8/6/2011. Disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali, di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19/7/2002, adottati con regolamento UE entrato in vigore nel periodo compreso tra il 1/1/2009 e il 31/12/2010, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, previste dall'art. 4, c. 7-quater, DLgs 28/2/2005, n. 38.
- Art. 1, c. 131, L. n. 266 del 23/12/2005. Ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze realizzate in seguito alla cessione di partecipazioni effettuate anche successivamente al periodo di imposta indicato all'art. 4, c. 1, lett. c) e d), DLgs 12/12/2003, n. 344, il costo fiscalmente rilevante delle relative partecipazioni è assunto al netto delle svalutazioni dedotte a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2002.

Giurisprudenza

- Fondazione cassa di risparmio Ente esercente attività commerciale Regime agevolativo ex art. 6 DPR n. 600/1973 Applicabilità Onere della prova a carico dell'ente Regime della prova ex art. 2697 c.c. Disapplicazione delle sanzioni Ius supervenies ex art. 23 c. 16 DL n. 98/2011. Cass. civ. Sent. n. 24060 del 12/11/2014.
- Consorzio Produttori Latte Costi Deducibilità Importi integrativi del prezzo del latte pagato dal Consorzio alle imprese consorziate Elementi negativi del reddito Elementi di "fatto" Detraibilità Esclusione Contenzioso tributario Po-

- teri del giudice Diversa qualificazione giuridica della fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale. Cass. civ. Sent. n. 22439 del 22/10/2014.
- IRPEG e ILOR Avviso di accertamento Presupposti Ente non commerciale DLgsn. 460/1997 Associazione sportiva Riggio. Cass. civ. Sent. n. 19751 del 19/9/2014.
- ICI esenzione accertamento della natura del fabbricato. Immobili destinati esclusivamente all'esercizio del culto. Attività commerciale. Cass. civ. Sent. n. 12854 del 6/6/2014.
- ICI enti no profit. Cass. civ. Sent. n. 12495 del 4/6/2014.
- Attività ospedaliere Equiparazione tra enti ospedaliere e aziende sanitarie locali. Cass. civ. Sent. n. 11918 del 28/5/2014.
- Area edificabile Immobile aventi le caratteristiche di prima abitazione Sopraelevazione Area pertinenziale Determinazione del valore Criteri Omessa notifica dell'avviso di fissazione dell'udienza Errore revocatorio Giudizio di legittimità. Cass. civ. Sent. n. 10085 del 9/5/2014.
- IRPEG Avviso di accertamento Enti pubblici con finalità previdenziali assistenziali e sanitarie Esenzione dalla posizione del tributo Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 9791 del 7/5/2014.
- IPAB (Istituzione Pubblica di Assistenza e beneficenza. Cass. civ. Sent. n. 9446 del 30/4/2014.
- Enti non commerciali Reddito imponibile Immobili utilizzati dalla USL Assoggettività ad IRPEG e ILOR Configurabilità Fondamento. Cass. civ. Sent. n. 8320 del 9/4/2014.
- Forme pensionistiche complementari Pensione integrativa Regime fiscale Equiparazione alle rendite vitalizie Esclusione Agevolazioni Regime intertemporale. Cass. civ. Sent. n. 7629 del 29/4/2014.
- IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 2512 del 4/2/2014.

Prassi

- Rivalutazione quote di partecipazione al capitale della Banca d'Italia. Circ. n. 4/E del 24/2/2014.
- Disciplina delle società in perdita sistematica. Ris. n. 68/E del 16/10/2013.
- PEX chiarimenti. Circ. n. 7/E del 29/3/2013.
- IMU, esenzione per gli immobili utilizzati dagli ENC. Immobili concessi in comodato. Ris. n. 4/DF del 4/3/2013.
- Riorganizzazione della disciplina fiscale dei fondi immobiliari chiusi. Circ. n. 2/E del 15/2/2012.
- Ulteriori chiarimenti CFC. Risposte a quesiti. Circ. n. 23/E del 26/5/2011.
- Le regole di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS. DLgs 28/2/2005, n. 38, L. 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Modifiche introdotte alla determinazione del reddito delle società e degli enti che esercitano attività assicurative. Circ. n. 60/E del 23/12/2010.
- Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC) Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata. Circ. n. 51/E del 6/10/2010.
- Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Circ. n. 42/E del 3/8/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabil.. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.
- Consulenza giuridica Richiesta di parere in merito alla sussistenza di disallineamento. Ris. n. 244/E del 1/9/2009.
- Mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale. Ris. n. 236/E del 25/8/2009.
- Agevolazioni e plusvalenze esenti. Ris. n. 227/E del 18/8/2009.
- Interpello. Requisito della commercialità per l'applicazione della PEX. Ris. n. 226/E del 18/8/2009.
- Interpello. Possesso PEX. Ris. n. 184/E del 13/7/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi. Finanziaria 2008. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Prevenzione e contrasto dell'evasione. Anno 2009. Indirizzi operativi. Circ. n. 13/E del 9/4/2009.
- Appalto di servizi. Omesso pagamento di emolumenti di lavoro dipendente. Responsabilità solidale del committente. Applicazione della ritenuta fiscale Ris. n. 481/E del 19/12/2008.
- Disapplicazione del regime delle plusvalenze esenti per le partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Ris. n. 473/E del 3/12/2008.

- Applicabilità dell'art. 68, c. 6, del Tuir alla cessione da parte di una società di capitali della partecipazione detenuta in una società di persone.. Ris. n.398/E del22/10/2008.
- Trasferimento in Italia della sede legale di una società holding lussemburghese.. Ris. n.345/E del5/8/2008.
- Conferimento di partecipazioni di controllo e collegamento. tassazione delle plusvalenze. Ris. n. 60/E del 22/2/2008.
- Pex. requisito temporale. proposta di concordato. Ris.n. 54/E del20/2/2008.
- Pex. Requisito della commercialità. Art. 87 del Tuir. Ris. n. 323/E del 9/11/2007.
- Disciplina applicabile, ai fini IRES e IRAP, agli indennizzi assicurativi spettanti a seguito di evento alluvionale. Trattamento fiscale delle spese di manutenzione e riparazione. Ris. n. 251/E del 14/9/2007.
- Modalità di applicazione della normativa CFC in presenza di più società dello stesso gruppo, tra cui società holding, localizzate in paesi a fiscalità privilegiata. Ris. n. 235/E del 23/8/2007.
- Ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente. Ris. n. 234/E del 22/8/2007.
- Trust. Disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- Sanzioni in materia di riscossione. Ris. n. 165/E del 11/7/2007.
- Interpello. Consolidato nazionale. Ris. n. 36/E del 8/3/2007.
- Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di gennaio 2007. Ris. n. 11/E del 16/2/2007.
- Disapplicazione della disciplina sulle società non operative. Circ. n. 5/E del 2/2/2007.
- Deducibilità minusvalenze realizzate in presenza di precedenti svalutazioni riprese a tassazione. Ris. n. 128/E del 9/11/2006.
- DL 4/7/2006, n. 223. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Disciplina di contrasto alle operazioni di cessione delle partecipazioni cd. "utili compresi" (dividend washing). Circ. n. 21/E del 14/6/2006.
- Pex. risposte a quesiti. Circ. n. 6/E e n. 10/E del 13/2/2006.
- Tassazione di dividendi e di redditi diversi di natura finanziaria. Circ. n. 4/E del 18/1/2006.
- Requisiti di cui all'Art. 87, c. 1, lett. c) e d) del Tuir. Società partecipata indirettamente, che sin dalla sua costituzione, ha svolto l'attività di assuntore di un concordato fallimentare. Ris. n. 163/E e n. 165/E del 25/11/2005.
- Deducibilità degli interessi passivi. Circ. n. 46/E del 2/11/2005.
- Deducibilità degli interessi passivi. Aziende di trasporto. Ris. n. 126/E del 12/8/2005.
- Versamenti e remissioni di debito per la copertura di perdite eccedenti il netto patrimoniale. Ris. n. 90/E del 11/7/2005.
- Ritenute sugli utili percepiti da enti non commerciali. Ris. n. 85/E del 11/7/2005.
- Applicazione regime "pex" a una società immobiliare. Ris. n. 152/E del 15/12/2004.
- Disciplina "pex". Circ. n. 36/E del 4/8/2004.

1. Si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.
2. Se le indennità di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 86 vengono conseguite per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, l'eccedenza concorre a formare il reddito a norma del comma 4 del detto articolo.
3. Sono inoltre considerati sopravvenienze attive:
 - a) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli considerati alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 85 e alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 86;
 - b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito

Articolo

88

**Sopravvenienze attive
(ex art. 55)**

nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto. Sono fatte salve le agevolazioni connesse alla realizzazione di investimenti produttivi concesse nei territori montani di cui alla legge 31/1/1994, n. 97, nonché quelle concesse ai sensi del testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 6/3/1978, n. 218, per la decorrenza prevista al momento della concessione delle stesse. Non si considerano contributi o liberalità i finanziamenti erogati dallo Stato, dalle Regioni e dalle Province autonome per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria ed ordinaria di immobili di edilizia residenziale pubblica concessi agli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e agli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31/12/2013, nonché quelli erogati alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e di abitazione per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili destinati all'assegnazione in godimento o locazione (1).

- 3-bis. Non costituiscono sopravvenienze attive, in quanto esclusi, i contributi percepiti a titolo di liberalità dai soggetti sottoposti alle procedure concorsuali previste dal Regio decreto 16/3/1942, n. 267, dal decreto legislativo 8/7/1999, n. 270, dal decreto-legge 23/12/2003, n. 347, convertito, con modificazioni, dalla legge 18/2/2004, n. 39, ovvero alle procedure di crisi di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 16/11/2015, n. 180 nonché alla procedura di amministrazione straordinaria di cui agli articoli 70 e seguenti del decreto legislativo 1/9/1993, n. 385, ad esclusione di quelli provenienti da società controllate dall'impresa o controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Le disposizioni del precedente periodo si applicano anche ai contributi percepiti nei 24 mesi successivi alla chiusura delle predette procedure (2).
4. Non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), dai propri soci, né gli apporti effettuati dai possessori di strumenti simili alle azioni (3).
- 4-bis. La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero. Nei casi di operazioni di conversione del credito in partecipazioni si applicano le disposizioni dei periodi precedenti e il valore fiscale delle medesime partecipazioni viene assunto in un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa (4).
- 4-ter. Non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione. In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16/3/1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'80%, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6/12/2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22/12/2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico. Ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate. Le disposizioni del presente comma si applicano anche per le operazioni di cui al comma

- 4-bis (5).
5. In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.
- (1) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 90, L 28/12/2015, n. 208.*
- (2) *Comma aggiunto dall'art. 14, c. 1, DL 14/2/2016, n. 18, con c. mod. dalla L 8/4/2016, n. 49.*
- (3) *Comma modificato dall'art. 6, c. 3, DLgs 18/11/2005, n. 247 e successivamente sostituito dall'art. 33, c. 4, DL 22/6/2012, n. 83, conv. con mod., L 7/8/2012, n. 134 e poi dall'art. 13, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
- (4) *Comma aggiunto dall'art. 13, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147 che ha sostituito l'originario comma 4 con gli attuali commi 4, 4-bis e 4-ter.*
- (5) *Comma aggiunto dall'art. 13, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147 che ha sostituito l'originario comma 4 con gli attuali commi 4, 4-bis e 4-ter e successivamente modificato dall'art. 1, c. 549, lett. b), L 11/12/2016, n. 232.*

Note di collegamento

Normativa

- DL 14/2/2016, n. 18. Misure urgenti concernenti la riforma delle banche di credito cooperativo, la garanzia sulla cartolarizzazione delle sofferenze, il regime fiscale relativo alle procedure di crisi e la gestione collettiva del risparmio.
- L 31/1/1994, n. 97. Nuove disposizioni per le zone montane. ecologia.
- DPR 6/3/1978, n. 218. Testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno.
- Art. 1, c. 131, L n. 266 del 23/12/2005. Ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze realizzate in seguito alla cessione di partecipazioni effettuate anche successivamente al periodo di imposta indicato all'art. 4, c. 1, lett. c) e d), DLgs 12/12/2003, n. 344, il costo fiscalmente rilevante delle relative partecipazioni è assunto al netto delle svalutazioni dedotte a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2002.

Giurisprudenza

- Tributi erariali diretti. IRPEF redditi d'impresa e determinazione del reddito. Finanziamento infruttifero del socio alla società. Sopravvenienza attiva. Esclusione. Distinzione tra finanziamento a titolo di mutuo o di conferimento. Irrilevanza. Cass. civ. Sent. n. 23782 del 20/11/2015.
- IRAP Istanza di rimborso Silenzio-rifiuto Presupposti Ente di bonifica montana Retribuzioni corrisposte ai dipendenti Aliquote applicabili Criteri DLgs n. 446&1197 Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 25109 del 26/12/2014.
- IVA e IRAP Sopravvenienze attive Nozione Anticipazione e versamenti dei soci Qualificazione Imponibilità Limiti. Cass. civ. Sent. n. 22917 del 29/10/2014.
- Fornitura di servizi di comunicazione elettronica. Stazioni radioelettriche e concessione governativa. Cass. civ. Sent. n. 20868 del 2/10/2014.
- Misure di sicurezza patrimoniali Art. 1 c. 143 L n. 244/2007 Confisca per equivalente per i reati tributari Applicabilità retroattiva Esclusione Ragioni. Cass. pen. Sent. n. 29969 del 9/7/2014.
- Imposta di registro, ipotecaria e catastale Avviso di liquidazione Compravendita sorta nel corso di una procedura di esproprio Ente cessionario Svolgimento di pubblico servizio Imposta di registro a carattere proporzionale Debenza Esclusione. Cass. civ. Ord. n. 14288 del 24/6/2014.
- Avviso di accertamento IRPEG Applicazione agevolazioni ex DPR n. 601/1973 Disconoscimento Presupposti Attività ospedaliera Equiparazione tra enti ospedalieri e aziende sanitarie locali Esclusione Accoglimento. Cass. civ. Sent. n. 11918 del 28/5/2014.
- Dichiarazione infedele Sequestro preventivo Obbiettivo Confisca per equivalente Riesame Rigetto Esenzione della confisca per equivalente ai reati tributari Legittimità Beni che costituiscono il profitto del reato Obbligatorietà della confisca Applicabilità Qualunque vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato Ricorso per Cassazione Accertamento del fumus Sindacato di legittimità Esclusione. Cass. pen. Sent. n. 20692 del 21/5/2014.
- Istituto di pubblica assistenza e beneficenza Soggetto passivo Sussistenza Fondamento Fattispecie relativa all'Istituto Regina Margherita. Cass. civ. Sent. n. 9791 del 7/5/2014.
- Radiocomunicazioni Tassa di concessione governativa per l'utilizzo di apparecchiature radiomobili terrestri Direttive Comunitarie Abrogazione della tassa Esclusione Tassa dovuta anche dagli enti locali Mancata estensione dell'esenzione spettante all'Amministrazione dello Stato. Cass. civ. Un. Sent. n. 9560

- del 2/5/2014.
- Istituzione Pubblica di Assistenza e beneficenza. Cass. civ. Sent. n. 9446 del 30/4/2014.
- Aziende ASL Assoggettabilità all'imposta Benefici riconosciuti agli enti ospedalieri -Tassatività dei soggetti beneficiari delle agevolazioni Reddito fondiario degli immobili strumentali. Cass. civ. Sent. n. 8810 8809 del 16/4/2014.
- IRPEG tributi erariali diretti. Cass. civ. Sent. n. 2512 del 4/2/2014.
- Agevolazioni e crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 208 del 9/1/2014.
- Redditi fondiari. Cass. civ. Sent. n. 178 del 8/1/2014.
- Contributi in conto capitale provenienti dal Fondo Europeo per lo Sviluppo Regionale e liberalità. soluzione rimessa alla Corte di Giustizia. Cass. civ. Ord. n. 5643 del 15/3/2006.

Prassi

- Correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa. Circ. n. 31/E del 24/9/2013.
- Deducibilità dei canoni di leasing. Circ. n. 17/E del 29/5/2013.
- Eventi sismici del 6/4/2009. Ulteriori chiarimenti. Circ. n.50/E del 10/11/2011.
- Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 28/E del 21/6/2011.
- IAS/IFRS DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Modifiche introdotte alla determinazione del reddito delle società e degli enti che esercitano attività assicurative. Circ. n. 60/E del 23/12/2010.
- Interpello. Regime tributario applicabile ai fini IRES e IVA ad una comunione familiare per l'esercizio di diritti comuni su fondi di proprietà collettiva. Ris. n. 69/E del 7/7/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Quesito in materia di contributi regionali erogati ad aziende agrituristiche. Ris. n. 2/E del 22/1/2010.
- Controllo preventivo delle compensazioni dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto. Circ. n. 1/E del 15/1/2010.
- Interpretazione dell'art. 88 del Tuir. Ris. n. 258/E del 23/6/2008.
- Deducibilità dell'onere sostenuto per il subentro in un contratto di leasing immobiliare. Ris. n. 212/E del 8/8/2007.
- Trust. Disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- Concordato fallimentare. Valore fiscale delle attività e passività acquisite. Ris. n. 118/E del 28/5/2007.
- Operazione di scissione parziale proporzionale. Ris. n. 58/E del 22/3/2007.

Articolo

89

Dividendi e interessi (ex art. 56)

1. Per gli utili derivanti dalla partecipazione in società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato si applicano le disposizioni dell'articolo 5.
2. Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, dalle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c), non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95% del loro ammontare. La stessa esclusione si applica alla remunerazione corrisposta relativamente ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), e alla remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento (1).
- 2-bis. In deroga al comma 2, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002, gli utili distribuiti relativi ad azioni, quote e strumenti finanziari similari alle azioni detenuti per la negoziazione concorrono per il loro intero ammontare alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti (2).
3. Verificandosi la condizione dell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'esclusione del comma 2 si applica agli utili provenienti da sog-

getti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), e alle remunerazioni derivanti da contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti, se diversi da quelli residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, o, se ivi residenti, sia dimostrato, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui all'articolo 167, comma 5, lettera b), il rispetto delle condizioni indicate nell'articolo 87, comma 1, lettera c). Ove la dimostrazione operi in applicazione della lettera a) del medesimo comma 5 dell'articolo 167, per gli utili di cui al periodo precedente, è riconosciuto al soggetto controllante residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili. Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, l'ammontare del credito d'imposta di cui al periodo precedente è computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione è stato omissso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere di ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi. Ai fini del presente comma, si considerano provenienti da società residenti in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali società o di partecipazioni di controllo anche di fatto, diretto o indiretto, in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lettera b) del comma 5 dell'articolo 167 ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'articolo 167, comma 4, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18/12/1997, n. 471. Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo (3).

3-bis. L'esclusione di cui al comma 2 si applica anche:

- a) alle remunerazioni sui titoli, strumenti finanziari e contratti indicati dall'articolo 109, comma 9, lettere a) e b), limitatamente al 95% della quota di esse non deducibile ai sensi dello stesso articolo 109;
- b) alle remunerazioni delle partecipazioni al capitale o al patrimonio e a quelle dei titoli e degli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, provenienti dai soggetti che hanno i requisiti individuati nel comma 3-ter del presente articolo, limitatamente al 95% della quota di esse non deducibile nella determinazione del reddito del soggetto erogante (4).

3-ter. La disposizione di cui alla lettera b) del comma 3-bis si applica limitatamente alle remunerazioni provenienti da una società che riveste una delle forme previste dall'allegato I, parte A, della direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30/11/2011, nella quale è detenuta una partecipazione diretta nel capitale non inferiore al 10%, ininterrottamente per almeno un anno, e che:

- a) risiede ai fini fiscali in uno Stato membro dell'Unione europea, senza essere considerata, ai sensi di una convenzione in materia di doppia imposizione sui redditi con uno Stato terzo, residente al di fuori dell'Unione europea;
- b) è soggetta, nello Stato di residenza, senza possibilità di fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporalmente limitati, a una delle imposte elencate nell'allegato I, parte B, della

citata direttiva o a qualsiasi altra imposta che sostituisca una delle imposte indicate (5).

4. Si applicano le disposizioni di cui agli articoli 46 e 47, ove compatibili.
 5. Se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale.
 6. Gli interessi derivanti da titoli acquisiti in base a contratti «pronti contro termine» che prevedono l'obbligo di rivendita a termine dei titoli, concorrono a formare il reddito del cessionario per l'ammontare maturato nel periodo di durata del contratto. La differenza positiva o negativa tra il corrispettivo a pronti e quello a termine, al netto degli interessi maturati sulle attività oggetto dell'operazione nel periodo di durata del contratto, concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio.
 7. Per i contratti di conto corrente e per le operazioni bancarie regolate in conto corrente, compresi i conti correnti reciproci per servizi resi intrattenuti tra aziende e istituti di credito, si considerano maturati anche gli interessi compensati a norma di legge o di contratto.
- (1) *Comma modificato dall'art. 6, c. 4, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 - (2) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 58, lett. d), L 24/12/2007, n. 244.*
 - (3) *Comma sostituito dall'art. 6, c. 4, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247 e successivamente dall'art. 36, c. 4-bis, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248 e dall'art. 1, c. 83, lett. g), L 24/12/2007, n. 244 e dall'art. 3, c. 1, lett. e), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
 - (4) *Comma aggiunto dall'art. 26, c. 1, L 7/7/2016, n. 122.*
 - (5) *Comma aggiunto dall'art. 26, c. 1, L 7/7/2016, n. 122.*

Note di collegamento

Normativa

- L 7/7/2016, n. 122. Legge europea.
- Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002. Applicazione IAS.
- Art. 27-bis DPR n. 600/1973. Rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti.
- Dir. 23/7/1990 n. 90/435/CEE. Direttiva del Consiglio concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.
- Art. 26-quater DPR n. 600/1973. Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'UE.
- La misura del saggio degli interessi legali, di cui all'art. 1284 codice civile, è pari all'1% annuo a decorrere dal 1/1/2010 (DM 4/12/2009), 1,5% dal 1/1/2011 (DM 7/12/2010), 2,5% dal 1/1/2012 (DM 12/12/2011), 1% dal 1/1/2014 (DM 12/12/2013), 0,5% dal 1/1/2015 (DM 11.12.2014), 0,2% dal 1/1/2016 (DM 11/12/2015), 0,1% dal 1/1/2017 (DM 11/12/2016).

Giurisprudenza

- Utili occulti. Cass. civ. Sent. n. 25688 del 4/12/2006.
- Utile extra bilancio. imputazione ai soci. Cass. civ. Sent. n. 24491 del 17/11/2006.
- Dividend washing. contratto di vendita di partecipazioni nullo per mancanza di causa. Cass. civ. Sent. n. 20398 del 21/10/2005.

Prassi

- Disciplina delle società in perdita sistematica. Ris. n. 68/E del 16/10/2013.
- Ulteriori chiarimenti CFC. Risposte a quesiti. Circ. n. 23/E del 26/5/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Modifiche introdotte alla determinazione del reddito delle società e degli enti che esercitano attività assicurative. Circ. n. 60/E del 23/12/2010.
- Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC). Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata. Circ. n. 51/E del 6/10/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.
- Modifiche alle ritenute sui dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nella UE e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo. Circ. n. 26/E del 21/5/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa, legge finanziaria per il 2008. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.

- Prevenzione e contrasto dell'evasione 2009. Indirizzi operativi. Circ. n. 13/E del 9/4/2009.
- Istanza generale. Applicabilità disciplina ex art. 168 del Tuir. Collegata estera "trasparente" partecipata tramite GEIE e trust. Ris. n. 400/E del 23/10/2008.
- Interpello. Rapporti tra artt. 167-168 e art. 89. tassazione dei dividendi distribuiti da una società residente in un Paese a fiscalità ordinaria tramite una holding company residente in un Paese black list. qualificazione fiscale di una joint-venture company. Ris. n. 326/E del 30/7/2008.
- Interpello. Art. 167, c. 5 del Tuir. Ris. n. 288/E del 11/10/2007.
- Determinazione del reddito di una società estera tassata ai sensi dell'art. 167, c. 1, del Tuir. Ris. n. 191/E del 27/7/2007.
- Strategie e opportunità SRL. Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e servizi. Ris. n. 123/E del 4/6/2007.
- Disposizioni in materia di società non operative.. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- DL 2/10/2006, n. 262. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- DL 4/7/2006, n. 262. Circ. n. 34/E del 21/11/2006.
- Interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale. chiarimenti sul DL 4/7/2006, n. 223. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Apporto di opere e servizi di remunerazione dello strumento finanziario emesso. Ris. n. 138/E del 4/10/2005.
- Chiarimenti generali sulla tassazione dei dividendi. Circ. n. 26/E del 16/6/2004.

Articolo

90

Proventi
immobiliari
(ex art. 57)

1. I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio dello Stato e a norma dell'articolo 70 per quelli situati all'estero. Tale disposizione non si applica per i redditi, dominicali e agrari, dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti. Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22/1/2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è ridotto del 50% e non si applica comunque l'articolo 41. In caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15% del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6/6/2001, n. 380, risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione. Per gli immobili locati riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22/1/2004, n. 42, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35% risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione (1).
2. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione.
 - (1) *Comma modificato dall'art. 4, c. 5-sexies, lett. b), DL 2/3/2012, n. 16, conv. con mod., L 26/4/2012, n. 44.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 3, c. 1, lett. a), DPR 6/6/2001, n. 380. Interventi di manutenzione ordinaria o interventi edilizi che riguardano opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici, nonché quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.
- DL 18/2/2006, n. 23, conv. con mod., L n. 86 del 3/3/2006, art. 2.
- Art. 1, c. 35, L 24/12/2007, n. 244. tra le spese e gli altri componenti negativi

indeducibili di cui all'art. 90, c. 2, Tuir, non si comprendono gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili indicati all'art. 90, c. 1. La disposizione del periodo precedente costituisce norma di interpretazione autentica.

- In riferimento all'art. 90, c. 2 confronta l'art. 1, c. 35, L 24/12/2007, n. 244.
- DL 2/3/2012 n. 16. Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento.

Giurisprudenza

- Canoni prodotti da locazione di immobili d'interesse storico o artistico oggetto dell'attività d'impresa Ricavi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa. Cass. civ. Sent. n. 10563 del 14/5/2014.
- Immobili di interesse storico artistico IRPEG Versamento in eccedenza Istanza di rimborso Silenzio-rifuto Impugnazione Immobili strumentali all'esercizio di un'attività di impresa Norme relative al reddito d'impresa Applicabilità Agevolazioni fiscali previste per i soli redditi fondiari. Cass. civ. Sent. n. 7616 del 2/4/2014.

Prassi

- Studi di settore 2012. Circ. n. 23/E del 15/7/2013.
- Consulenza Giuridica. Immobili di Interesse Storico Artistico. Ris. n. 114/E del 31/12/2012.
- Ulteriori chiarimenti in materia di CFC. Risposte a quesiti. Circ. n. 23/E del 26/5/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 37/E del 22/7/2009.
- Deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Finanziaria 2008. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Interpello. Estromissione degli immobili strumentali posseduti da imprenditori individuali. Ris. n. 280/E del 4/7/2008.
- Beni patrimonio. interessi passivi capitalizzati. Circ. n. 47/E del 18/6/2008.
- Deducibilità degli interessi passivi di finanziamento. Ris. n. 71/E del 18/4/2007.
- L'art. 90 contiene un divieto assoluto di deducibilità di tutti i componenti negativi relativi agli immobili, compresi anche gli interessi passivi ad essi relativi, sia di funzionamento, sia di finanziamento. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Redditi prodotti dagli imprenditori agricoli individuali assoggettati all'art. 32 del Tuir. Ris. n. 77/E del 10/6/2005.

Articolo

91

Proventi e oneri non computabili nella determinazione del reddito (ex artt. 58, 97 e 99)

1. Non concorrono alla formazione del reddito:
 - a) i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta;
 - b) i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
 - c) in caso di riduzione del capitale sociale mediante annullamento di azioni proprie, acquistate in attuazione della relativa deliberazione o precedentemente, la differenza positiva o negativa tra il costo delle azioni annullate e la corrispondente quota del patrimonio netto;
 - d) i sopraprezzi di emissione delle azioni o quote e gli interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote.

Note di collegamento

Normativa

- Vedi l'art. 5, DLgs 1/4/1996, n. 239 in deroga alle disposizioni di cui alla lett. b), dell'art. 91.

Prassi

- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.

Articolo

92

**Variazioni
delle rimanenze
(ex art. 59)**

1. Le variazioni delle rimanenze finali dei beni indicati all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici o a norma dell'articolo 93, sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato a norma delle disposizioni che seguono.
2. Nel primo esercizio in cui si verificano, le rimanenze sono valutate attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'esercizio stesso per la loro quantità.
3. Negli esercizi successivi, se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità, valutate a norma del comma 2, costituiscono voci distinte per esercizi di formazione. Se la quantità è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nei precedenti esercizi, a partire dal più recente.
4. Per le imprese che valutano in bilancio le rimanenze finali con il metodo della media ponderata o del «primo entrato, primo uscito» o con varianti di quello di cui al comma 3, le rimanenze finali sono assunte per il valore che risulta dall'applicazione del metodo adottato.
5. Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4, è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo di cui al comma 1, è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale. Per le valute estere si assume come valore normale il valore secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Il minor valore attribuito alle rimanenze in conformità alle disposizioni del presente comma vale anche per gli esercizi successivi sempre che le rimanenze non risultino iscritte nello stato patrimoniale per un valore superiore.
6. I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso, salvo quanto stabilito nell'articolo 93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale.
7. Le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo.
8. Per gli esercenti attività di commercio al minuto che valutano le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio si tiene conto del valore così determinato anche in deroga alla disposizione del comma 1, a condizione che nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione del detto metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 13, DLgs 28/2/2005, n. 38. Disposizioni transitorie.
- Vedi l'art. 81, c. 23, DL 25/6/2008, n. 112.
- DM 23/12/2008. Approvazione di 17 studi di settore relativi ad attività economiche nel comparto dei servizi.

Giurisprudenza

- Contabilizzazione dei costi relativi all'acquisizione di beni o servizi. Cass. civ. Sent. n. 16329 del 3/8/2005.

Prassi

- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Consulenza giuridica. deduzione dal reddito d'impresa del costo dei valori bollati cartacei. Ris. n. 281/E del 4/7/2008.

Articolo (1)

92

bis

**Valutazione
delle rimanenze di
alcune categorie
di imprese**

1. La valutazione delle rimanenze finali dei beni indicati all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) è effettuata secondo il metodo della media ponderata o del «primo entrato primo uscito», anche se non adottati in bilancio, dalle imprese il cui volume di ricavi supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore, esercenti le attività di:
 - a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi;
 - b) raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, di gas di petrolio liquefatto e di gas naturale.
 2. La disposizione di cui al comma 1 si applica anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002, ed anche a quelli che abbiano esercitato, relativamente alla valutazione dei beni fungibili, l'opzione di cui all'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 28/2/2005, n. 38.
 3. Per quanto non diversamente disposto dal presente articolo si applicano le disposizioni dei commi 1, 5 e 7, dell'articolo 92.
- (1) *Articolo aggiunto dall'art. 81, c. 19, DL 25/6/2008, n. 112, conv. con mod., L 6/8/2008, n. 133.*

Note di collegamento

Normativa

- Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002. Applicazione IAS.
- Art. 13, c. 4, DLgs 28/2/2005, n. 38. Opzione.
- Art. 81, DL 25/6/2008, n. 112. Robin tax per i settori petrolifero e del gas.
- DL 25/6/2008 n. 112. Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione Tributaria.

Prassi

- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.

Articolo

93

**Opere, forniture
e servizi
di durata
ultrannuale
(ex art. 60)**

1. Le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte per il valore complessivo determinato a norma delle disposizioni che seguono per la parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, salvo il disposto del comma 4.
 2. La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50%. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati.
- [3. **(abrogato)** (1).]
4. I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. Ogni successiva variazione dei corrispettivi è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita.
- [5. **(abrogato)** (2).]
6. Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.
- [7. **(abrogato)** (3).]
- (1) *Comma abrogato dall'art. 36, c. 20, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L*

- 4/8/2006, n. 248.
 (2) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 70, L 27/12/2006, n. 296.*
 (3) *Comma abrogato dall'art. 6, c. 5, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1467 codice civile. Contratto con prestazioni corrispettive.
- Art. 1664 codice civile. Onerosità o difficoltà dell'esecuzione.

Giurisprudenza

- Cartella di pagamento Tassazione degli interessi sui BOT Esenzione Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 9448 del 30/4/2014.
- Valutazione al costo delle rimanenze finali di lavori in corso di esecuzione sulla base di un contratto di appalto di durata ultrannuale. errata. Cass. civ. Sent. n. 16697 del 8/8/2005.
- Opere, fornitura e servizi di durata ultrannuale. maggiorazioni di prezzo richieste dall'appaltatore ma non previste da disposizioni di legge o da clausole contrattuali. loro esclusione in sede di valutazione delle rimanenze. Cass. civ. Sent. n. 6084 del 24/1/2001.

Prassi

- Studi di settore 2012. Circ. n. 23/E del 15/7/2013.
- Studi di settore 2010. Circ. n. 30/E del 28/6/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Opere ultrannuali. Costi relativi ai SAL liquidati in via provvisoria al subappaltatore. Ris. n. 117/E del 5/11/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Invio di comunicazioni relative a particolari anomalie riscontrate nel triennio 2006, 2007 e 2008, sulla base dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Circ. n. 30/E del 4/6/2010.
- Opere ultrannuali, ritenute a garanzia del regolare adempimento del contratto e del regolare adempimento contributiv. Ris. n. 260/E del 22/10/2009.
- Rimanenze finali su commesse pluriennali in valuta. Ris. n. 249/E del 17/9/2009.
- Modifica della valutazione del costo. Ris. n. 129/E del 3/4/2008.
- Opere ultrannuali in caso di esecuzione. svalutazioni per rischio contrattuale. abrogazione. recupero a tassazione di quanto dedotto. Ris. n. 237/E del 24/8/2007.
- Interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Appalti di opere pubbliche. ultimazione dei lavori. certificato di collaudo. Circ. n. 133/E del 26/9/2005.

1. I titoli indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d), ed e), esistenti al termine di un esercizio, sono valutati applicando le disposizioni dell'articolo 92, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 7 salvo quanto stabilito nei seguenti commi.
2. Le cessioni di titoli, derivanti da contratti di riporto o di «pronti contro termine» che prevedono per il cessionario l'obbligo di rivendita a termine dei titoli, non determinano variazioni delle rimanenze dei titoli.
3. Ai fini del raggruppamento in categorie omogenee non si tiene conto del valore e si considerano della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche.
4. Le disposizioni dell'articolo 92, comma 5, si applicano solo per la valutazione dei titoli di cui all'articolo 85, comma 1, lettera e); a tal fine il valore minimo è determinato:
 - a) per i titoli negoziati in mercati regolamentati, in base ai prezzi rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio ovvero in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese. Non si applica, comunque, l'articolo 109, comma 4, lettera b), secondo periodo;
 - b) per gli altri titoli, secondo le disposizioni dell'articolo 9, comma 4, lettera c).
- 4-bis. In deroga al comma 4, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002, la valutazione dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), operata in base

Articolo

94

**Valutazione
dei titoli
(ex art. 61)**

- alla corretta applicazione di tali princ"pi assume rilievo anche ai fini fiscali (1).
5. In caso di aumento del capitale della società emittente mediante passaggio di riserve a capitale il numero delle azioni ricevute gratuitamente si aggiunge al numero di quelle già possedute in proporzione alle quantità delle singole voci della corrispondente categoria e il valore unitario si determina, per ciascuna voce, dividendo il costo complessivo delle azioni già possedute per il numero complessivo delle azioni.
 6. L'ammontare dei versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società dai propri soci o della rinuncia ai crediti nei confronti della società dagli stessi soci nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia, si aggiunge al costo dei titoli e delle quote di cui all'articolo 85, comma 1, lettera c), in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria; la stessa disposizione vale relativamente agli apporti effettuati dei detentori di strumenti finanziari assimilati alle azioni (2).
 7. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per la valutazione delle quote di partecipazione in società ed enti non rappresentate da titoli, indicati nell'articolo 85, comma 1, lettera c).
- (1) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 58, lett. e), L. 24/12/2007, n. 244.*
 (2) *Comma modificato dall'art. 13, c. 1, lett. d), L. 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Normativa

- Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002. Applicazione dei IAS.
- In merito al c. 4, dell'art. 94 vedi l'art. 1, DL 24/9/2002, n. 209.

Giurisprudenza

- Istanza di rimborso Richiesta con la dichiarazione annuale Cristallizzazione nell'an e nel quantun Decorso dei termini di decadenza Liquidazione o rettifica Credito d'imposta Agevolazione fiscale Onere del contribuente Prova dei. Cass. civ. Sent. n. 23529 del 5/11/2014.
- Perdite di società partecipata. Cass. civ. Sent. n. 19957 del 14/5/2005.

Prassi

- Ulteriori chiarimenti PEX. Circ. n. 7/E del 29/3/2013.
- Interpello. Assegnazione azioni proprie a titolo di dividendo. Ris. n. 12/E del 7/2/2012.
- Interpello. Assegnazione azioni proprie a titolo di dividendo. Ris. n. 26/E del 7/3/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L. 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Decreto fiscale anti-crisi. I regimi di riallineamento per le imprese IAS/IFRS. Circ. n. 39/E del 23/9/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Cessioni pro-soluto dei crediti verso controllate. Ris. n. 70/E del 29/2/2008.
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Disciplina applicabile ai versamenti a copertura perdite eccedenti il netto patrimoniale. Ris. n. 90/E del 11/7/2005.

Articolo

95

Spese per prestazioni di lavoro (ex art. 62, commi 1, 1-bis, 1-ter, 1-quater, 3 e 4)

1. Le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1.
2. Non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea. I canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 51, comma 4, lettera c). Qualora i fabbricati di cui al secondo periodo siano concessi

- in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo di imposta in cui si verifica il trasferimento e nei 2 periodi successivi, i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili (1).
3. Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad € 180,76; il predetto limite è elevato ad € 258,23 per le trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.
 4. Le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, possono dedurre un importo pari a € 59,65 al giorno, elevate a € 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto.
 5. I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico (2).
 6. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 109, comma 9, lettera b) le partecipazioni agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti, e agli associati in partecipazione sono computate in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dalla imputazione al conto economico.
- (1) *Comma modificato dall'art. 6, c. 6, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 (2) *Comma modificato dall'art. 6, c. 6, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 83-bis, DL 25/6/2008, n. 112. tutela della sicurezza stradale e della regolarità del mercato dell'autotrasporto di cose per conto di terzi.

Giurisprudenza

- Contabilità aziendale ed irreprensibile. Calcolo delle plusvalenze. Differenze tra prezzo di cessione e acquisto. Cass. civ. Sent. 24054 del 12/11/2014.
- Anticipazione e versamenti dei soci IVA e IRAP sopravvenienze attive. Cass. civ. Sent. 22917 del 29/10/2014.
- Applicabilità delle esenzioni decennali ex art. 101 DPR n. 218/1978 agli interessi maturati sui depositi bancari delle imprese impiantate nel territorio del Mezzogiorno. Cass. civ. Sent. 13480 del 13/6/2014.
- Avviso di accertamento Diritto alla detrazione Insussistenza Costi indebitamente dedotti per operazioni inesistenti Costi non documentati Fatture per operazioni inesistenti Indebiti ammortamenti Onere della prova della falsità del documento a carico dell'Amministrazione Prova raggiunta Condizione Dimostrazione certa e diretta dell'inesattezza delle indicazioni delle operazioni che danno diritto alla detrazione Modalità Presunzioni semplici Sufficienza. Cass. civ. Sent. 10480 del 14/5/2014.
- Inesistenza delle operazioni fatturate Elementi indiziari volti a giustificare la pretesa impositiva Sussistenza. Cass. civ. Sent. 9121 del 23/4/2014.
- Compensi agli amministratori indeducibili. Cass. civ. Sent. 18702 del 13/8/2010.
- Compensi agli amministratori deducibili. Insindacabilità del MEF. Cass. civ. Sent. n. 24957 del 10/12/2010.
- Compensi agli amministratori di società. Cass. civ. Sent. n. 24188 del 13/11/2006.
- Compensi agli amministratori di società. Cass. civ. Sent. n. 21155 del 31/10/2005.
- Beni oggetto dell'attività d'impresa attribuiti ai dipendenti. Cass. civ. Sent. n. 19077 del 29/9/2005.

Prassi

- Questioni fiscali di interesse delle società sportive, emerse nel corso delle riu-

nioni del Tavolo tecnico tra Agenzia delle entrate e rappresentanti della FIGC e delle Leghe Nazionali Professionisti. Circ. n. 37/E del 20/12/2013.

- Deducibilità compensi agli amministratori. Ris. n. 113/E del 31/12/2012.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza. Circ. n. 34/E del 13/7/2009.
- Studi di settore 2008. Circ. n. 29/E del 18/6/2009.
- Ulteriori chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande. Circ. n. 6/E del 3/3/2009.
- Prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande. IVA e imposte sul reddito. Circ. n. 53/E del 5/9/2008.
- Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e lavoro. Ris. n. 192/E del 12/5/2008E.
- Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e lavoro. Ris. n. 145/E del 10/4/2008.
- Trust. Disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- DL 2/10/2006, n. 262. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.

(1)

Articolo

96

**Interessi passivi
(ex art. 63,
commi 1 - 3)**

1. Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo di imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccezione è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta.
2. Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti. Ai fini del calcolo del risultato operativo lordo si tiene altresì conto, in ogni caso, dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), del codice civile (2).
3. Ai fini del presente articolo, assumono rilevanza gli interessi passivi e gli interessi attivi, nonché gli oneri e i proventi assimilati, derivanti da contratti di mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli similari e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale e con inclusione, tra gli attivi, di quelli derivanti da crediti della stessa natura. Nei confronti dei soggetti operanti con la pubblica amministrazione, si considerano interessi attivi rilevanti ai soli effetti del presente articolo anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi.
4. Gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati in deducibili in un determinato periodo di imposta sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta, se e nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati sia inferiore al 30% del risultato operativo lordo di competenza.
5. Le disposizioni dei commi precedenti non si applicano alle banche e agli altri soggetti finanziari indicati nell'articolo 1 del decreto legislativo 27/1/1992, n. 87, con l'eccezione delle società che esercitano in via

esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quelle creditizia o finanziaria, alle imprese di assicurazione nonché alle società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi. Le disposizioni dei commi precedenti non si applicano, inoltre, alle società consortili costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, ai sensi dell'articolo 96 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21/12/1999, n. 554, alle società di progetto costituite ai sensi dell'articolo 156 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12/4/2006, n. 163, e alle società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti di cui alla legge 4/8/1990, n. 240, e successive modificazioni (3).

- 5-bis. Gli interessi passivi sostenuti dalle imprese di assicurazione e dalle società capogruppo di gruppi assicurativi e dalle società di gestione dei fondi comuni d'investimento di cui al testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24/2/1998, n. 58, sono deducibili nel limite del 96% del loro ammontare. Nell'ambito del consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 129, l'ammontare complessivo degli interessi passivi maturati in capo a soggetti partecipanti al consolidato a favore di altri soggetti partecipanti sono integralmente deducibili sino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi passivi maturati in capo ai soggetti di cui al periodo precedente partecipanti a favore di soggetti estranei al consolidato. La società o ente controllante opera la deduzione integrale degli interessi passivi di cui al periodo precedente in sede di dichiarazione di cui all'articolo 122, apportando la relativa variazione in diminuzione della somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti partecipanti (4).
6. Resta ferma l'applicazione prioritaria delle regole di indeducibilità assoluta previste dall'articolo 90, comma 2, e dai commi 7 e 10 dell'articolo 110 del presente testo unico e dall'articolo 1, comma 465, della legge 30/12/2004, n. 311, in materia di interessi sui prestiti dei soci delle società cooperative (5).
7. In caso di partecipazione al consolidato nazionale di cui alla sezione II del presente capo, l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili generatasi in capo a un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo di imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione. Tale regola si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti, con esclusione di quelle generatesi anteriormente all'ingresso nel consolidato nazionale.

[8. **(abrogato)** (6).]

- (1) *La disposizione si applica dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007. Per il primo ed il secondo periodo di imposta di applicazione, il limite di deducibilità degli interessi passivi è aumentato di un importo pari, rispettivamente, a € 10.000,00 e a € 5.000,00.*
- (2) *Comma modificato dall'art. 4, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
- (3) *Comma modificato dall'art. 88, c. 1, DL 24/1/2012, n. 1, conv. con mod., L 24/3/2012, n. 27.*
- (4) *Comma aggiunto dall'art. 82, c. 1, DL 25/6/2008, n. 112, conv. con mod., L 6/8/2008, n. 133 e successivamente modificato dall'art. 1, c. 67, L 28/12/2015, n. 208 come sostituito dall'art. 1, c. 49, lett. b), L 11/12/2016, n. 232.*
- (5) *Comma modificato dall'art. 4, c. 1, lett. b), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
- (6) *Comma abrogato dall'art. 4, c. 1, lett. c), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Normativa

- Vedi art. 2425 codice civile. Contenuto del conto economico.
- Art. 1, DLgs 27/1/1992, n. 87. Attuazione della direttiva n. 86/635/CEE, relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari, e della direttiva n. 89/117/CEE, relativa agli obblighi in materia di pubblicità dei documenti contabili delle succursali, stabilite in uno Stato membro, di enti creditizi ed istituti finanziari con sede sociale fuori di tale Stato membro.

- Art. 96, DPR 21/12/1999, n. 554. Società tra imprese riunite.
- Art. 156, DLgs 12/4/2006, n. 163. Società di progetto.
- L 4/8/1990, n. 240. Interventi dello Stato per la realizzazione di interporti finalizzati al trasporto merci e in favore dell'intermodalità.
- Art. 3, c. 115, L 28/12/1995, n. 549. Misure di razionalizzazione della finanza pubblica.
- Art. 1, c. 465, L 30/12/2004, n. 311. Bilancio annuale e pluriennale dello Stato.
- Vedi i c. 276 e 282 dell'art. 1, L 27/12/2006, n. 296.

Giurisprudenza

- Tributi erariali diretti. Accertamento delle imposte. Mancata inclusione nella dichiarazione d'imposte versate all'estero. Rettifica da parte del contribuente. Possibilità. Conseguenze. Diritto al rimborso. Configurabilità. Cass. civ. Sent. n. 21968 del 28/10/2015.
- Agevolazioni e crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 21351 del 30/11/2012.
- Prezzi di trasferimento. Cass. civ. Sent. n. 7343 del 31/3/2011.
- Accertamento contenzioso e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 2689 del 4/2/2011.
- Accertamento contenzioso e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 2257 del 31/1/2011.
- Coefficienti di ammortamento dei beni. Beni utilizzati in doppi turni di lavorazione-Deduzioni. Interessi passivi. Ammissibilità. Cass. civ. Sent. n. 22032 del 13/10/2006.

Prassi

- Quesiti posti nel corso del Modulo di aggiornamento professionale. Circ. n. 35/E del 20/9/2012.
- Unificazione dell'aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria. Circ. n. 11/E del 28/3/2012.
- Quesiti posti nel corso del MAP del 26/5/2011. Circ. n. 29/E del 27/6/2011.
- Deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Ris. n. 68/E del 23/6/2011.
- Consolidato nazionale: il nuovo procedimento di accertamento. Circ. n. 27/E del 6/6/2011.
- Ulteriori chiarimenti in materia di Controlled Foreign Companies (CFC). Circ. n. 23/E del 26/5/2011.
- Riporto degli interessi passivi indeducibili ai sensi dell'art. 96, c. 4, del TUIR, nelle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono società che partecipano ad un consolidato fiscale nazionale. Art. 172, c. 7, del Tuir. Ris. n. 42/E del 12/4/2011.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Art. 6, c. 9, Dlgs 15/12/1997, n. 446. Ris. n. 56/E del 22/6/2010.
- Riporto delle perdite fiscali nelle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono società che partecipano ad un consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 9/E del 9/3/2010.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 37/E del 22/7/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Interpello. Regime di deducibilità degli interessi passivi per le società che esercitano in via esclusiva o prevalente attività di assunzione di partecipazioni. Ris. n. 91/E del 2/4/2009.
- Trattamento tributario dei contributi erogati a favore delle aziende di trasporto. Circ. n. 9/E del 13/3/2009.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Deducibilità degli interessi passivi. art. 96 del Tuir. Ris. n. 268/E del 3/7/2008.
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 47/E del 18/6/2008.
- Imposta sul reddito delle società (IRES). Nuova disciplina degli interessi passivi Art. 96 del Tuir. Trattamento degli interessi imputati a incremento del costo delle rimanenze. Ris. n. 3/DPF del 14/2/2008.
- Trattamento fiscale dei diritti doganali prestesi in sede di revisione dell'accertamento. Ris. n. 228/E del 21/8/2007.
- DL 2/10/2006, n. 262. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- Deducibilità interessi passivi. Circ. n. 46/E del 2/11/2005.
- Aziende di trasporto. contributi regionali. deducibilità interessi. Ris. n. 126/E del 12/8/2005.

Articolo (1)

97

Pro rata patrimoniale (abrogato)

(1) *Articolo abrogato dall'art. 1, c. 33, lett. l), L 24/12/2007, n. 244*

Articolo (1)

98

Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione (abrogato)

(1) *Articolo abrogato dall'art. 1, c. 33, lett. l), L 24/12/2007, n. 244.*

Articolo

99

Oneri fiscali e contributivi (ex art. 64)

1. Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento.
2. Gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli uffici e alle decisioni delle commissioni tributarie.
3. I contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, se e nella misura in cui sono dovuti, in base a formale deliberazione dell'associazione.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 6, DL n. 185/2008, conv. in L n. 2/2009. Nella determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, è deducibile il 10% dell'IRAP versata nel corso del periodo di imposta.
- Vedi il c. 3-bis dell'art. 27, DPR n. 600/1973, aggiunto dall'art. 1, DLgs 30/5/2005, n. 143.

Giurisprudenza

- IRPEG e ILOR. Società farmaceutica. Cass. civ. Sent. n. 8844 del 16/4/2014.
- Costi sostenuti per il condono edilizio. Cass. civ. Sent. n. 10952 del 24/5/2005.

Prassi

- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Detassazione degli investimenti in macchinari. Circ. n. 44/E del 27/10/2009.
- Studi di settore. Periodo di imposta 2008. Circ. n. 29/E del 18/6/2009.
- Interpello. Trattamento, ai fini delle imposte dirette, dell'Iva non detratta relativa a prestazioni alberghiere ed a somministrazioni di alimenti e bevande. Ris. n. 84/E del 31/3/2009.
- Diritti doganali pretesi in sede di revisione dell'accertamento. Ris. n. 228/E del 21/8/2007.
- Modalità di rimborso delle somme indebitamente corrisposte per errata applicazione dell'imposta sostitutiva sui mutui. Ris. n. 85/E del 12/7/2006.

Articolo

100

Oneri di utilità
sociale
(ex art. 65)

1. Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.
2. Sono inoltre deducibili:
 - a) le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g), per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato (1);
 - b) le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica, per un ammontare complessivamente non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato;
 - c) **(abrogata)** (2);
 - d) le erogazioni liberali a favore dei concessionari privati per la radiodiffusione sonora a carattere comunitario per un ammontare complessivo non superiore al 1% del reddito imponibile del soggetto che effettua l'erogazione stessa;
 - e) le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi del decreto legislativo 29/10/1999, n. 490 e del decreto del Presidente della Repubblica 30/9/1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni e le attività culturali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio dell'Agenzia del territorio. La deduzione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni e le attività culturali, di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi. L'Amministrazione per i beni e le attività culturali dà immediata comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate delle violazioni che comportano la indeducibilità e dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi (3);
 - f) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 2 del decreto legislativo 29/10/1999, n. 490, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30/9/1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari. Le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche devono essere autorizzati, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni e le attività culturali, che dovrà approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi preindicati, e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati, ovvero utilizzate non in conformità alla destinazione, affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;

- g) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di 2 anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;
- h) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a € 30.000 o al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore delle ONLUS, nonché le iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera i-bis), nei Paesi non appartenenti all'OCSE (4);
- i) le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, nel limite del 5% dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi;
- l) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a € 1.549,37 o al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore di associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge;
- m) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo. Il Ministro per i beni e le attività culturali individua con proprio decreto periodicamente, sulla base di criteri che saranno definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28/8/1997, n. 281, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario; definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari; vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento all'Agenzia delle entrate, l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da essi effettuate. Nel caso che, in un dato anno, le somme complessivamente erogate abbiano superato la somma allo scopo indicata o determinata, i singoli soggetti beneficiari che abbiano ricevuto somme di importo maggiore della quota assegnata dal Ministero per i beni e le attività culturali versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37% della differenza;
- m-bis) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato e dei comuni, per contributi volontari versati in seguito ad eventi sismici o calamitosi che hanno colpito l'ente in favore del quale si effettua il versamento. Il Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, in seguito ad eventi sismici o calamitosi, sulla base di criteri da definire sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28/8/1997, n. 281, individua gli enti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario; definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari; vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, all'Agenzia delle entrate l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali da essi effettuate (5).
- n) le erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale come individuata dalla vigente disciplina, statale e regionale, nonché gestita dalle associazioni e fondazioni private indicate nell'articolo 154, comma 4, lettera a), effettuate per sostenere attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dirette al conseguimento delle finalità di interesse generale cui corrispondono tali ambiti protetti. Il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio individua

- con proprio decreto, periodicamente, i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali; determina, a valere sulla somma allo scopo indicata, le quote assegnate a ciascun ente o soggetto beneficiario. Nel caso che in un dato anno le somme complessivamente erogate abbiano superato la somma allo scopo indicata o determinata i singoli soggetti beneficiari che abbiano ricevuto somme di importo maggiore della quota assegnata dal Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio, versano all'entrata dello Stato un importo pari al 37% della differenza;
- o) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità autorizzate dal Ministro della salute con apposito decreto che individua annualmente, sulla base di criteri che saranno definiti sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28/8/1997, n. 281, i soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni liberali. Il predetto decreto determina altresì, fino a concorrenza delle somme allo scopo indicate, l'ammontare delle erogazioni deducibili per ciascun soggetto erogatore, nonché definisce gli obblighi di informazione da parte dei soggetti erogatori e dei soggetti beneficiari. Il Ministero della salute vigila sull'impiego delle erogazioni e comunica, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, all'Agenzia delle entrate, l'elenco dei soggetti erogatori e l'ammontare delle erogazioni liberali deducibili da essi effettuate;
- o-bis) le erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10/3/2000, n. 62, e successive modificazioni, nonché a favore degli istituti tecnici superiori di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 25/1/2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 86 dell'11/4/2008, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa, nel limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato e comunque nella misura massima di € 70.000 annui; la deduzione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9/7/1997, n. 241 (6).
- o-ter) le somme corrisposte, anche su base volontaria al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza, presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono in ottemperanza a obblighi di legge, in conformità alle disposizioni di legge o contrattuali, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato, a condizione che siano utilizzate in conformità agli scopi di tali consorzi (7).
3. Alle erogazioni liberali in denaro di enti o di istituzioni pubbliche, di fondazioni o di associazioni legalmente riconosciute, effettuate per il pagamento delle spese di difesa dei soggetti ammessi al patrocinio a spese dello Stato, non si applica il limite di cui al comma 1, anche quando il soggetto erogatore non abbia le finalità statutarie istituzionali di cui al medesimo comma 1.
4. Le erogazioni liberali diverse da quelle considerate nei precedenti commi e nel comma 1 dell'articolo 95 non sono ammesse in deduzione.
- (1) *Lettera modificata dall'art. 14, c. 7, lett. b), DL 14/3/2005, n. 35, conv. con mod., L 18/5/2005, n. 80.*
- (2) *Lettera abrogata dall'art. 1, c. 355, L 23/12/2005, n. 266.*
- (3) *Agenzia del Territorio ora Agenzia delle entrate.*
- (4) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 137, L 23/12/2014, n. 190.*
- (5) *Lettera aggiunta dall'art. 17-bis, c.1, DL 17/10/2016, n. 189, con. conv. mod. L 15/12/2016, n. 229.*
- (6) *Lettera aggiunta dall'art. 13, c. 3, lett. b), DL 31/1/2007, n. 7, conv. con mod., L 2/4/2007, n. 40 e successivamente modificata dall'art. 1, c. 294, lett. b), L 11/12/2016, n. 232.*
- (7) *Lettera aggiunta dall'art. 1, c. 987, L 28/12/2015, n. 208.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 29/10/1999, n. 490. Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'art. 1, L 8/10/1997, n. 352.
- DPR 30/9/1963, n. 1409. Norme relative all'ordinamento ed al personale degli archivi di Stato.

- Art. 8, DLgs 28/8/1997, n. 281. Definizione ed ampliamento delle attribuzioni della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano ed unificazione, per le materie ed i compiti di interesse comune delle regioni, delle province e dei comuni, con la Conferenza Stato. città ed autonomie locali.
- L 10/3/2000, n. 62. Norme per la parità scolastica e disposizioni sul diritto allo studio e all'istruzione.
- Art. 23, DLgs 9/7/1997, n. 241. Pagamento con mezzi diversi dal contante.
- Vedi l'art. 25, DLgs 29/6/1996, n. 367 in deroga alle disposizioni di cui alla lett. e), c. 2, dell'art. 100, del Tuir.
- Vedi l'art. 25, DLgs 29/6/1996, n. 367 e l'art. 1, L 18/2/1999, n. 28 in deroga alle disposizioni di cui alla lett. g) e f), c. 2, dell'art. 100, del Tuir.
- Con riferimento alla lett. m), c. 2, dell'art. 100, per l'individuazione dei soggetti e delle categorie di soggetti beneficiari di contributi in denaro, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo vedi il DM 11/4/2001 e il DM 3/10/2002.
- DLgs 4/12/1997, n. 460, art. 13, c. 1. erogazioni liberali in denaro alle ONLUS Trattamento fiscale. Vedi regolamentazione disposta dall'art. 15, c. 1, lett. i-bis, del Tuir introdotta dal c. 1, art. 13, DLgs n. 460/1997.
- DLgs 4/12/1997, n. 460, art. 13, c. 2-7. erogazioni liberali in natura alle ONLUS. trattamento fiscale.
- Art. 14, DL 14/3/2005 n. 35, conv. in L 14/5/2005 n. 80.
- L 23/12/2005, n. 266. Legge finanziaria 2006.
- DL 31/1/2007, n. 7. Misure urgenti per la tutela dei consumatori, la promozione della concorrenza, lo sviluppo di attività economiche, la nascita di nuove imprese, la valorizzazione dell'istruzione tecnico-professionale e la rottamazione di autoveicoli.
- DL 17/10/2016, n. 189. Sisma 2016.

Giurisprudenza

- Spese di beneficenza. Cass. civ. Sent. n. 3891 del 22/2/2006.

Prassi

- Art Bonus. Circ. n. 24/E del 31/7/2014.
- Erogazioni liberali. Circ. n. 74/E del 29/7/2014.
- Questioni fiscali di interesse delle società sportive, emerse nel corso delle riunioni del Tavolo tecnico tra Agenzia delle entrate e rappresentanti della FIGC e delle Leghe Nazionali Professionisti. Circ. n. 37/E del 20/12/2013.
- Interpello. Erogazioni liberali. Ris. n. 68/E del 7/7/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Risposte ai quesiti presentati in occasione del Forum lavoro del 17/3/2010 in materia di redditi di lavoro dipendente. Ris. n. 26/E del 29/3/2010.
- Modifiche alla determinazione della base imponibile Irap. Circ. n. 36/E del 16/7/2009.
- Modifiche al regime di deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza. Circ. n. 34/E del 13/7/2009.
- Interpello IRPEF. spese di ordinazione e inventariazione archivi. Ris. n. 93/E del 2/4/2009.
- Interpello. Deducibilità delle erogazioni liberali. Ris. n. 411/E del 30/10/2008.
- Interpello. Deducibilità delle erogazioni liberali in favore di ONLUS che effettuano prestazioni erogative. Ris. n. 401/E del 24/10/2008.
- Riconducibilità delle Università fra i beneficiari delle erogazioni liberali agevolate. Ris. n. 386/E del 17/10/2008.
- Erogazioni liberali. Ris. n. 249/E del 17/6/2008.
- Erogazioni liberali. Ris. n. 124/E del 3/4/2008.
- Cessione gratuita di beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici alle ONLUS. Circ. n. 26/E del 26/3/2008.
- Erogazioni liberali. Banca credito cooperativo. Ris. n. 387/E del 20/12/2007.
- Erogazioni liberali. Ris. n. 299/E del 18/10/2007.
- Erogazioni liberali. Parrocchia A. Ris. n. 133/E del 14/6/2007.
- Non rilevanza delle cessione di derrate alimentari. Ris. n. 180/E del 27/12/2005.
- Utilizzo di opere e servizi da parte di dipendenti e dei loro familiari. Ris. n. 34/E del 10/3/2004.

Articolo

101

Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite (ex art. 66)

1. Le minusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati negli articoli 85, comma 1, e 87, determinate con gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze, sono deducibili se sono realizzate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, lettere a) e b), e 2 (1).
- [1-bis. **(abrogato)** (2).]
2. Per la valutazione dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), che costituiscono immobilizzazioni finanziarie si applicano le disposizioni dell'articolo 94; tuttavia, per i titoli di cui alla citata lettera e) negoziati nei mercati regolamentati italiani o esteri, le minusvalenze sono deducibili in misura non eccedente la differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e quello determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre (3).
- 2-bis. In deroga al comma 2, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002, la valutazione dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), che si considerano immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, rileva secondo le disposizioni dell'articolo 110, comma 1-bis (4).
3. Per le immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni in imprese controllate o collegate, iscritte in bilancio a norma dell'articolo 2426, n. 4), del codice civile o di leggi speciali, non è deducibile, anche a titolo di ammortamento, la parte del costo di acquisto eccedente il valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa partecipata.
4. Si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'articolo 87.
5. Le perdite di beni di cui al comma 1, commisurate al costo non ammortizzato di essi, e le perdite su crediti, diverse da quelle deducibili ai sensi del comma 3 dell'articolo 106, sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16/3/1942, n. 267 o un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16/3/1942, n. 267 o è assoggettato a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni. Ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o, per le procedure estere equivalenti, dalla data di ammissione ovvero, per i predetti piani attestati, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso. Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a € 5.000 per le imprese di più rilevante dimensione di cui all'articolo 27, comma 10, del decreto-legge 29/11/2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28/1/2009, n. 2, e non superiore a € 2.500 per le altre imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili (5).
- 5-bis. Per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere

equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del comma 5, nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, ai sensi del predetto comma, sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio (6).

6. Le perdite attribuite per trasparenza dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza nei successivi 5 periodi d'imposta dalla stessa società che ha generato le perdite (7).
 7. I versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società indicate al comma 6 dai propri soci e la rinuncia degli stessi soci ai crediti non sono ammessi in deduzione ed il relativo ammontare, nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia, si aggiunge al costo della partecipazione (8).
- (1) *Comma modificato dall'art. 36, c. 18, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248.*
- (2) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 58, lett. f), n. 1), L 24/12/2007, n. 244.*
- (3) *Comma sostituito dall'art. 6, c. 8, DLgs 18/11/2005, n. 247.*
- (4) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 58, lett. f), n. 2), L 24/12/2007, n. 244.*
- (5) *Comma modificato dall' art. 33, c. 5, DL 22/6/2012, n. 83, conv. con mod., L 7/8/2012, n. 134 e successivamente dall'art. 1, c. 160, lett. b), L 27/12/2013, n. 147 e dall'art. 13, c. 1, lett. c), DLgs 14/9/2015, n. 147. Per l'interpretazione autentica vedi l'art. 13, c. 3, DLgs 14/9/2015, n. 147.*
- (6) *Comma aggiunto dall'art. 13, c. 1, lett. d), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
- (7) *Comma sostituito dall'art. 1, c. 33, lett. m), L 24/12/2007, n. 244.*
- (8) *Comma modificato dall'art. 13, c. 1, lett. e), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 14/9/2015, n. 147, art. 13, c. 3. Interpretazione autentica delle disposizioni del presente articolo.
- Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002. Applicazione di principi contabili internazionali.
- Art. 2426 codice civile. Criteri di valutazione.
- Art. 4, DM 2/1/2008. determinazione del reddito.
- DL 30/12/2005, n. 273 "Decreto 1000proroghe". art. 31.
- Con riferimento al c. 2-bis dell'art. 101. Vedi l'art. 1, DL 24/9/2002, n. 209.
- DPR 4/2/1988, n. 42. art. 11. Debitore assoggettato a procedura concorsuale.
- DI 26/6/2012. MISE Zona franca urbana dell'Aquila.

Giurisprudenza

- IRPEG. Controversia tra datore di lavoro e lavoratore. Somma dovuta dal primo al secondo. Deduzione reddito imponibile. Sussistenza. Condizioni. Cass. civ. Sent. n. 11728 del 8/6/2016.
- Imposte sui redditi. Redditi d'impresa. Perdite su crediti. periodo di competenza. morosità dei creditori. deducibilità nell'esercizio in cui si ha certezza che il credito non potrà più essere riscosso e accantonamenti per rischi su crediti. Cass. civ. Sent. n. 22135 del 29/10/2010.
- IRPEF. Reddito d'impresa. Determinazione del reddito. Detrazioni. Perdite su crediti. Deducibilità. Condizioni. Cass. civ. Sent. n. 23863 del 19/11/2007.
- Determinazione della base imponibile. l'ILOR. un onere deducibile dall'imponibile IRPEG. costo non collegato alla produzione del reddito. Cass. civ. Sent. n. 1706 del 26/1/2007.
- Debitori assoggettati a procedure concorsuali. Cass. civ. Sent. n. 8580 del 12/4/2006.
- Perdite su crediti. Cass. civ. Sent. n. 5357 del 10/3/2006.
- Perdite sui crediti. deducibilità e prova di elementi "certi e precisi". no ultrapezzatura. Cass. civ. Sent. n. 19918 del 14/10/2005.
- Perdite sui crediti fallimentari. deduzione in un esercizio diverso e successivo a quello del fallimento del debitore. Cass. civ. Sent. n. 12831 del 10/4/2002.
- Perdite conseguenti alla cessione pro soluto di crediti. deducibilità se risultano

da elementi certi e precisi. Cass. civ. Sent. n. 14568 del 20/11/2002.

Prassi

- Le regole di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Società agricole. Opzione per determinazione del reddito su base catastale. Circ. n. 50/E del 1/10/2010.
- Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Circ. n. 42/E del 3/8/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Consulenza giuridica. Differenze giornaliere nella giacenza di cassa. Rilevanza fiscale ai fini della determinazione dell'imponibile IRES ed IRAP. Ris. n. 54/E del 22/6/2010.
- Interpello. Fusione di società. Ris. n. 50/E del 11/6/2010.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Interpello. Deducibilità perdite su crediti. Art. 101 del Tuir. Ris. n. 16/E del 23/1/2009.
- Disapplicazione del regime delle plusvalenze esenti per le partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Ris. n. 473/E del 3/12/2008.
- Interpello. Deducibilità delle svalutazioni dei crediti in caso di affitto di azienda. Ris. n. 424/E del 5/11/2008
- Interpello. Comunicazione delle minusvalenze realizzate a seguito dell'annullamento della partecipazione in una società liquidata. Ris. n. 420/E del 5/11/2008.
- Cessioni pro soluto dei crediti verso controllate. Ris. n. 70/E del 29/2/2008.
- Acconti IRES e IRAP. Circ. n. 34/E del 21/11/2006.
- Minusvalenze realizzate in presenza di precedenti svalutazioni riprese a tassazione. Deducibilità, condizioni. Ris. n. 128/E del 9/11/2006.
- Interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Deducibilità spese R&S. Ris. n. 95/E del 25/7/2006.
- Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria. Circ. n. 10/E del 13/3/2006.
- Riclassificazione dell'avviamento. Ris. n. 111/E del 29/7/2005.
- Versamenti a copertura perdite eccedenti il patrimonio netto della partecipata. Ris. n. 90/E del 11/7/2005.

Articolo

102

Ammortamento dei beni materiali (ex art. 67, commi da 1 a 3, da 5 a 9, 10-bis)

1. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.
2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.
- [3. **(abrogato)** (1).]
4. In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione.
5. Per i beni il cui costo unitario non è superiore a € 516,46 è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.
6. Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto del Ministro dell'economia

- e delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato (2).
7. Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni. Per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2. La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96 (3).
8. Per le aziende date in affitto o in usufrutto le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario. Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili o altro libro o registro secondo le modalità di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7/12/2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21/12/1996, n. 695, considerando già dedotte, per il 50% del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso. Le disposizioni di cui al presente comma non si applicano nei casi di deroga convenzionale alle norme dell'articolo 2561 del codice civile, concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili (4).
9. Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1/8/2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80%. La percentuale di cui al precedente periodo è elevata al 100% per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo (5).
- (1) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 33, lett. n), n. 1, L 24/12/2007, n. 244.*
 (2) *Comma modificato dall'art. 3, c. 16-quater, DL 2/3/2012, n. 16, conv. con mod., L 26/4/2012, n. 44.*
 (3) *Comma modificato dall'art. 1, c. 162, L 27/12/2013, n. 147.*
 (4) *Comma modificato dall'art. 6, c. 9, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 (5) *Comma sostituito dall'art. 1, c. 401, L 27/12/2006, n. 296.*

Note di collegamento

Normativa

- Vedi l'Art. 2, c. 218, 219 e 220, L 24/12/2007, n. 244 sui limiti di applicabilità delle disposizioni contenute nell'art. 102, c. 1.
- Vedi il DM 31/12/1988 con riferimento ai coefficienti di cui all'art. 102, c. 2, 1°.
- Vedi DM 9/5/1989 Industrie estrattive di minerali metalliferi e non metalliferi e DM 13/10/1994 Industrie manifatturiere, metallurgiche e meccaniche.
- Art. 13, DPR 7/12/2001, n. 435. Semplificazioni in materia di registrazione dei beni ammortizzabili per i soggetti in regime di contabilità semplificata.
- Art. 2, c. 1, DPR 9/12/1996, n. 695. Registro dei beni ammortizzabili e bollettario a madre e figlia.

- Art. 2651 codice civile. Usufrutto dell'azienda.
- Art. 1, c. 1, lett. gg), DLgs 1/8/2003, n. 259. Codice delle comunicazioni elettroniche.
- Vedi l'art. 1, c. 34 e l'art. 2, c. 218, 219 e 220, L 24/12/2007, n. 244 sui limiti di applicabilità delle disposizioni contenute nel secondo periodo dell'art. 102, c. 2 In particolare al c. 34: "ÔIn attesa della revisione generale dei coefficienti di ammortamento tabellare, per il solo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007, per i beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione nello stesso periodo, esclusi quelli indicati nella lett. b) del c. 1 dell'art. 164 e nel c. 7, 1° per. dell'art. 102-bis del Tuir, non si applica la riduzione a metà del coefficiente tabellare prevista dal c. 2 dell'art. 102 del Tuir, e l'eventuale differenza non imputata a conto economico può essere dedotta nella dichiarazione dei redditi. La disposizione del periodo precedente non assume rilievo ai fini del versamento degli acconti relativi al secondo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007".
- Vedi l'art. 14, L 27/12/1997, n. 449 ed anche l'art. 6, DM 22/10/2001, n. 408 in deroga a quanto disposto dall'art. 102, c. 6.
- DPR 4/2/1988, n. 42. Art. 12 e 14.
- Art. 36, c. 7, DL 4/7/2006, n. 223 conv. in L 4/8/2006, n. 248, secondo cui, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono le pertinenze.
- Documento OIC 30/5/2005, n. 25. le passività per imposte differite e le attività per imposte anticipate.
- IAS n. 17. IASB. leasing finanziario. le operazioni di leasing nel bilancio dei locatari.

Giurisprudenza

- Processo tributario Giudicato esterno Rilevanza Limiti Identità di tributi. Difetto e Conseguenze. Cass. civ. Sent. n. 17175 del 26/8/2015.
- Avviso di accertamento Sanzioni Abuso di diritto Presupposti Pvc DPR n. 600/1973 Criteri Notifica Modalità. Cass. civ. Sent. n. 25759 25758 del 5/12/2014.
- Bonus aree svantaggiate. Lavori di ristrutturazione e ammodernamento Locali di proprietà di terzi detenuti in locazione Opere classificabili come "immobilizzazioni materiali" Prova di autonoma funzionalità e individualità Possibile rimozione delle opere e utilizzo separato dall'investitore Rilevanza ai fini del credito d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 22669 del 24/10/2014.
- IRPEG e IRAP Società per azioni Precetti di chiarezza e precisione ex art. 2423 c.c. Violazione Illiceità del bilancio Delibera assembleare di approvazione Nullità Sussiste Ragioni. Cass. civ. Sent. n. 22016 del 17/10/2014.
- Utilizzazione fiscale di perdite pregresse Tempestività della dichiarazione. Cass. civ. Sent. n. 19760 19759 del 19/9/2014.
- Emendabilità della dichiarazione IVA. Cass. civ. Sent. n. 18757 del 5/9/2014.
- Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie. Cass. civ. Sent. n. 12460 del 4/6/2014.
- IVA Istanza di rimborso Presupposti Diniego Impugnazione Acquisto di beni strumentali Requisiti Ammortamento Rigaretto. Cass. civ. Ord. n. 9327 del 28/4/2014.
- Avviso di accertamento Omessa instaurazione del contraddittorio Termine per svolgere difese ed osservazioni -Carenza Mancato rispetto dei termini dilatori. Cass. civ. Ord. n. 9176 del 23/4/2014.
- Dichiarazione infedele. Cass. civ. Ord. n. 6663 del 21/3/2014.
- IVA. Cass. civ. Ord. n. 6663 del 20/1/2014.
- Imposte sul reddito-Imprese. Beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa. Merce destinata all'esposizione ed alla prova. Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 22735 del 23/10/2006.
- Ammortamento accelerato. non è sufficiente la semplice deduzione dell'esistenza di doppi turni di lavorazione. Cass. civ. Sent. n. 22032 del 13/10/2006.
- Affitto d'azienda. quote di ammortamento degli immobili e canoni di "leasing" su beni di tale ramo. Cass. civ. Sent. n. 10758 del 10/5/2006.
- Spese relative a più esercizi: deduzione dal reddito d'impresa. Cass. civ. Sent. n. 8344 del 10/4/2006.
- Il contratto di "sale and lease-back. deducibilità dei relativi canoni da parte

dell'utilizzatore. Cass. civ. Sent. n. 7296 del 29/3/2006.

- Le pertinenze non hanno una propria autonomia né autonoma disciplina, ma seguono, secondo il generale principio civilistico posto dall'art. 817 codice civile, il regime dei beni principali. Cass. civ. Sent. n. 3516 del 17/2/2006.
- Spese accessorie. Cass. civ. Sent. n. 21578 del 7/11/2005.

Prassi

- Studi di settore 2013. Circ. n. 20/E del 4/7/2014.
- Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata. Circ. n. 10/E del 14/5/2014.
- Trattamento fiscale della svalutazione civilistica di beni materiali strumentali nell'ipotesi di quote di ammortamento imputate a conto economico inferiori a quelle massime previste. Ris. n. 98/E del 19/12/2013.
- Impianti fotovoltaici. Profili catastali e aspetti fiscali. Circ. n. 36/E del 19/12/2013.
- Deducibilità dei canoni di leasing. Circ. n. 17/E del 29/5/2013.
- Interpello sulle società in perdita sistematica (mol). Contratti di leasing. Ris. n. 107/E del 11/12/2012.
- Base imponibile IRAP. Circ. n. 26/E del 20/6/2012.
- Eventi sismici del 6/4/2009. Ulteriori chiarimenti. Circ. n. 50/E del 10/11/2011.
- Studi di settore. Periodo di imposta 2010. Circ. n. 30/E del 28/6/2011.
- Quesiti posti nel corso del MAP del 26/5/2011. Circ. n. 29/E del 27/6/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Consulenza Giuridica. Rapporto di concessione. Beni realizzati dalla società concedente e beni realizzati dalla società concessionaria. Trattamento fiscale delle relative spese di manutenzione. Ris. n. 5/E del 5/1/2011.
- Coefficienti di ammortamento. Beni appartenenti a soggetti che svolgono attività di noleggio. Ris. n. 133/E del 20/12/2010.
- Eventi sismici del 6/4/2009. Circ. n. 44/E del 13/8/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Detassazione degli investimenti in attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo finalizzate alla realizzazione di campionari. Circ. n. 22/E del 29/4/2010.
- Modifiche alla determinazione della base imponibile Irap. Circ. n. 36/E del 16/7/2009.
- Modifiche al regime di deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza. Circ. n. 34/E del 13/7/2009.
- IAS adopter. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Interpello. Deducibilità spese per servizi di telefonia fissa e mobile. Costi di commessa e mandato senza rappresentanza. Ris. n. 162/E del 18/6/2009.
- Interpello. Art. 30 DPR 26/10/1972, n. 633. Ris. n. 147/E del 9/6/2009.
- Interpello. Costi ammissibili al credito d'imposta per le attività di R&S. Ris. n. 125/E 6/5/2009.
- Trattamento tributario dei contributi erogati a favore delle aziende di trasporto. Circ. n. 9/E del 13/3/2009..
- Deducibilità dei costi relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico. Ris. n. 320/E del 24/7/2008.
- Mandato senza rappresentanza. deducibilità spese per servizi telefonici. Ris. n. 309/E del 21/7/2008.
- Abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili di cui all'art. 109, c. 4, lett. b) del TUIR e affrancamento delle deduzioni pregresse e del vincolo di sospensione sulle riserve. Ris. n. 50/E del 11/7/2008.
- Telefoni e telefonini. Ris. n. 214/E del 22/5/2008.
- Ammortamento di beni concessi in comodato. Ris. n. 196/E del 16/5/2008.
- Bonus aree svantaggiate. Circ. n. 38/E del 11/4/2008.
- DLgs 29/12/2003, art. 7, c. 2. Ris. n. 22/E del 28/1/2008.
- Regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi. Circ. n. 7/E del 28/1/2008.
- Acquisto contratto di leasing. Rimborso infrannuale IVA per acquisto beni ammortizzabili. Ris. n. 392/E del 28/12/2007.
- Indeducibilità del costo del terreno su cui insiste un complesso immobiliare.

- coefficiente forfetario applicabile. Ris. n. 383/E del 19/12/2007.
- Disciplina applicabile, ai fini IRES e IRAP, agli indennizzi assicurativi spettanti a seguito di evento alluvionale. trattamento fiscale delle spese di manutenzione e riparazione. Ris. n. 251/E del 14/9/2007.
- Acquisto contratto di leasing. Ris. n. 211/E e 212/E del 8/8/2007.
- Determinazione del reddito di una società estera tassata ai sensi dell'art. 167, c. 1, del Tuir. Tassazione dei dividendi distribuiti da una società estera in eccedenza rispetto al reddito già tassato ai sensi dell'art. 167, c. 1, Tuir. Ris. n. 191/E del 27/7/2007.
- Disciplina fiscale degli incentivi per gli impianti fotovoltaici. Circ. n. 46/E del 19/7/2007.
- Diritto di superficie. Ris. n. 157/E del 5/7/2007.
- Software del modem e router adsL. Ris. n. 104/E del 17/5/2007.
- Disposizioni in materia di società non operative. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di gennaio 2007. Circ. n. 11/E del 16/2/2007.
- Aree sottostanti o pertinenziali ad un immobile. ineducibilità degli ammortamenti. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- Acconti Ires e Irap. Circ. n. 34/E del 21/11/2006.
- Ammortamento dei beni materiali. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Verifica della "metà del periodo di ammortamento", nonché del range temporale degli 8 e 15 anni previsti dall'art. 102, c. 7, del Tuir. la "durata del contratto" di locazione finanziaria decorre dalla data di stipula del contratto ovvero, se diversa, da data successiva. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Chiarimenti riguardo all'ammortamento dei beni strumentali per l'esercizio delle attività di distribuzione di gas naturale e energia elettrica. Circ. n. 50/E del 28/11/2005.
- Ammortamento beni materiali. quota inferiore alla metà. Ris. n. 78/E del 17/6/2005.
- Calcolo delle quote di ammortamento su beni materiali. applicazione di coefficienti ridotti rispetto a quelli previsti dal decreto 31/12/1988. è consentito, ma solo per gli esercizi successivi al 2003. Ris. n. 51/E del 22/4/2005.
- Deducibilità dei canoni derivanti da un contratto di sale and lease-back di marchio d'impresa. Ris. n. 27/E del 25/2/2005.
- Canoni derivanti dal contratto di leasing azionario. ineducibilità. Ris. n. 69/E del 10/5/2004.
- Concordato preventivo. SRL in liquidazione, plus e sopravvenienze attive e riporto delle perdite. Ris. n. 29/E del 1/3/2004.
- Acquisizione di un terreno edificabile a mezzo di contratto di leasing. ineducibilità fiscale dei relativi canoni. quota di interessi passivi impliciti nelle rate di leasing. deducibilità. Ris. n. 19/E del 23/2/2004.

Articolo (1)

102

bis

**Ammortamento
dei beni
materiali
strumentali
per l'esercizio
di alcune attività
regolate**

1. Le quote di ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio delle seguenti attività regolate sono deducibili nella misura determinata dalle disposizioni del presente articolo, ferma restando, per quanto non diversamente stabilito, la disciplina dell'articolo 102:
 - a) distribuzione e trasporto di gas naturale di cui all'articolo 2, comma 1, lettere n) e ii), del decreto legislativo 23/5/2000, n. 164, di attuazione della Direttiva 98/30/CE relativa a norme comuni per il mercato interno del gas;
 - b) distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica di cui all'articolo 2, commi 14 e 20, del decreto legislativo 16/3/1999, n. 79, di attuazione della Direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica.
2. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio delle attività regolate di cui al comma 1 sono deducibili in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per la durata delle rispettive vite utili così come determinate ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas, e riducendo il risultato del 20%:
 - a) nelle tabelle 1 e 2, rubricate «durata convenzionale tariffaria delle infrastrutture» ed allegate alle delibere 29/7/2005, n. 166, e 29/9/2004, n. 170, prorogata con delibera 30/9/2005, n. 206, rispettivamente per l'attività di

- trasporto e distribuzione di gas naturale. Per i fabbricati iscritti in bilancio entro l'esercizio in corso al 31/12/2004 si assume una vita utile pari a 50 anni;
- b) nell'appendice 1 della relazione tecnica alla delibera 30/1/2004, n. 5, per l'attività di trasmissione e distribuzione di energia elettrica, rubricata «capitale investito riconosciuto e vita utile dei cespiti».
3. Per i beni di cui al comma 1, la vita utile cui fare riferimento ai fini di cui al comma 2 decorre dall'esercizio di entrata in funzione, anche se avvenuta presso precedenti soggetti utilizzatori, e non si modifica per effetto di eventuali successivi trasferimenti. Le quote di ammortamento del costo dei beni di cui al comma 1 sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene e, per i beni ceduti o devoluti all'ente concessionario, fino al periodo di imposta in cui avviene il trasferimento e in proporzione alla durata del possesso.
- [4. **(abrogato)** (2).]
5. Le eventuali modifiche delle vite utili di cui al comma 2, deliberate ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas successivamente all'entrata in vigore della presente disposizione, rilevano anche ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili.
6. In caso di beni utilizzati in locazione finanziaria, indipendentemente dai criteri di contabilizzazione, la deduzione delle quote di ammortamento compete all'impresa utilizzatrice; alla formazione del reddito imponibile di quella cedente concorrono esclusivamente i proventi finanziari impliciti nei canoni di locazione finanziaria determinati in ciascun esercizio nella misura risultante dal piano di ammortamento finanziario.
7. Le disposizioni del presente articolo si applicano esclusivamente ai beni classificabili nelle categorie omogenee individuate dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas. Per i beni non classificabili in tali categorie continua ad applicarsi l'articolo 102.
8. Per i costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni di cui al comma 1 le quote di ammortamento sono determinate in base alla vita utile residua dei beni.
- (1) *Articolo aggiunto dall'art. 1, c. 325, L 23/12/2005, n. 266.*
- (2) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 33, lett. o), L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2, c. 1, lett. n) e ii), DLgs 23/5/2000, n. 164. Attuazione della direttiva n. 98/30/CE recante norme comuni per il mercato interno del gas naturale, a norma dell'art. 41, L 17/5/1999, n. 144.
- Art. 2, c. 14 e 20, DLgs 16/3/1999, n. 79. Attuazione della direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica.
- Delibere 29/7/2005, n. 166. Avvio di procedimento per la formazione di provvedimenti in materia di tariffe per l'attività di trasporto di gas naturale ai sensi della deliberazione dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas 29/7/2005, n. 166/05.
- Delibera 29/9/2004, n. 170. Modifica dei termini per la trasmissione dei dati necessari alla determinazione delle proposte tariffarie previsti dall'art. 13, c. 13.1 della deliberazione dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas n. 173/04 come successivamente integrata e modificata.
- Delibera 30/9/2005, n. 206. Disposizioni urgenti in materia di determinazione delle tariffe di distribuzione di gas naturale e di distribuzione e fornitura di gas diversi da gas naturale.
- DM 8/6/2011. Disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali, di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19/7/2002, adottati con regolamento UE entrato in vigore nel periodo compreso tra il 1/1/2009 e il 31/12/2010, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, previste dall'art. 4, c. 7-quater, DLgs 28/2/2005, n. 38.

Giurisprudenza

- Impresa operante nel settore dell'energia elettrica e gas. Cass. civ. Sent. n. 17253 del 12/7/2013.
- Art. 11, quater, c. 4, DL 203/2005. Corte Cost. Ord. n. 34 del 6/3/2013.
- Art. 77 cost.. Cass. civ. Ord. n. 9603 del 13/6/2012.

Prassi

- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM

- MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Interpello. Art. 30 DPR 26/10/1972, n. 633. Ris. n. 147/E del 9/6/2009.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Interpello. Trasformazione di azienda speciale in società di capitali ai sensi dell'art. 115, DL 18/8/2000, n. 267, TUEL. Riconoscimento del valore fiscale dei beni in capo all'affittuario dell'azienda. Ris. n. 375/E del 6/10/2008.
- Bonus aree svantaggiate. Circ. n. 38/E del 11/4/2008.
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.

Articolo

103

**Ammortamento
dei beni
immateriali
(ex art. 68)**

1. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad 1/18 del costo (1).
2. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.
3. Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del valore stesso (2).
- 3-bis. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002, la deduzione del costo dei marchi d'impresa e dell'avviamento è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti dai commi 1 e 3, a prescindere dall'imputazione al conto economico (3).
4. Si applica la disposizione del comma 8 dell'articolo 102.
 - (1) *Comma modificato dall'art. 37, c. 45, lett. a) e b), DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248.*
 - (2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 521, L 23/12/2005, n. 266.*
 - (3) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 58, lett. g), L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002. Applicazione IAS.
- DPR 4/2/1988, n. 42.
- DL 31/12/1996, n. 669. art. 1, c. 2, conv. in L 28/2/1997, n. 30. Imprese che anteriormente all'esercizio 1996 si sono avvalse sia dell'ammortamento tecnico dei beni immateriali sia dell'ammortamento finanziario.
- Vedi, anche, l'art. 4, DLgs 12/12/2003, n. 344 e l'art. 15, c. 10-12, DL 29/11/2008, n. 185.

Giurisprudenza

- Credito d'imposta aree svantaggiate art. 8 L n. 388/2000. Cass. civ. Sent. n. 22669 del 24/10/2014.
- Credito d'imposta aree svantaggiate art. 8 L n. 388/2000. Cass. civ. Sent. n. 21451 del 10/10/2014.
- Credito d'imposta Beni oggetto di investimento Novità e ammortizzabilità Requisiti. Cass. civ. Sent. n. 7664 del 2/4/2014.
- IVA. Cass. civ. Ord. n. 221 del 20/1/2014.
- Credito d'imposta agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 221 del 9/1/2014.
- IRPEG. Società ed enti commerciali. Società di assicurazione. Base imponibile. Importi accantonati ex lege per costi Tuire o integrare riserve tecniche obbligatorie. Deducibilità dell'intero importo. Cass. civ. Sent. n. 4611 del 22/2/2008.

Prassi

- Chiarimenti in tema di Patent Box. Art. 1, c. da 37 a 45, L 23/12/2014, n.190 e DM 30/7/2015. Circ. n. 11/E del 7/4/2016.
- Questioni fiscali di interesse delle società sportive, emerse nel corso delle riunioni del Tavolo tecnico tra Agenzia delle entrate e rappresentanti della FIGC e delle Leghe Nazionali Professionisti. Circ. n. 37/E del 20/12/2013.

- Determinazione della base imponibile IRAP. Circ. n. 26/E del 20/6/2012.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Quesito IVA cessione dei diritti "quote tonno rosso". Ris. n. 20/E del 22/2/2011.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali. Art. 15, DL 29/11/2008 n. 185. Circ. n. 8/E del 4/3/2010.
- Disciplina IRAP del riallineamento dei valori civili e fiscali. Ris. n. 248/E del 17/9/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter . Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Affrancamento di maggiori valori emersi in occasione di operazioni straordinarie. Circ. n. 28/E del 11/6/2009.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili di cui all'art. 109, c. 4, lett. b) del TUIR e affrancamento delle deduzioni pregresse e del vincolo di sospensione sulle riserve. Circ. n.50/E del 11/7/2008.
- Bonus aree svantaggiate. Circ. n.38/E del 11/4/2008.
- Applicazione dei principi contabili internazionali Deduzione di costi (sconti sulla vendita di telefoni cellulari) legati all'acquisizione ed alla fidelizzazione della clientela. Ris. n. 216/E del 9/8/2007.
- Diritto di superficie. aree e fabbricati. ammortizzabilità. Ris. n. 157/E del 5/7/2007.
- Acconti Ires e Irap. Circ. n. 34/E del 21/11/2006.
- Ammortamento dei beni immateriali. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Spese di R&S. deducibilità. Ris. n. 95/E del 25/7/2006.
- Acquisto banca dati da parte di un dottore commercialista. Ris. n. 72/E del 25/5/2006.
- L'adozione dei principi contabili internazionali Riflessi sulla fiscalità delle imprese. Circ. n. 3/E del 21/2/2006.
- Spese sostenute da un professionista per l'aquisto di un marchio. Ris. n. 30/E del 16/2/2006.
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Rimborso IVA per acquisto di beni ammortizzabili. Ris. n. 179/E del 27/12/2005.
- Riclassificazione dell'avviamento in applicazione degli IAS. Ris. n. 111/E del 29/7/2005.
- Deducibilità dei canoni derivanti da un contratto avente ad oggetto beni immateriali. Circ. n. 27/E del 25/2/2005.
- Determinazione del valore fiscalmente rilevante dell'avviamento. Ris. n. 154/E del 15/12/2004.

1. Per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione è consentita, in luogo dell'ammortamento di cui agli articoli 102 e 103, la deduzione di quote costanti di ammortamento finanziario.
2. La quota di ammortamento finanziario deducibile è determinata dividendo il costo dei beni, diminuito degli eventuali contributi del concedente, per il numero degli anni di durata della concessione, considerando tali anche le frazioni. In caso di modifica della durata della concessione, la quota deducibile è proporzionalmente ridotta o aumentata a partire dall'esercizio in cui la modifica è stata convenuta.
3. In caso di incremento o di decremento del costo dei beni, per effetto di sostituzione a costi superiori o inferiori, di ampliamenti, ammodernamenti o trasformazioni, di perdite e di ogni altra causa, la quota di ammortamento finanziario deducibile è rispettivamente aumentata o diminuita, a partire dall'esercizio in cui si è verificato l'incremento o il decremento, in misura pari al relativo ammontare diviso per il numero dei residui anni di durata della concessione.
4. Per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche sono ammesse in deduzione quote di ammortamento finanziario diffe-

Articolo

104

**Ammortamento
finanziario
dei beni
gratuitamente
devolvibili
(ex art. 69)**

renziate da calcolare sull'investimento complessivo realizzato. Le quote di ammortamento sono determinate nei singoli casi in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico-finanziario della concessione, includendo nel costo ammortizzabile gli interessi passivi anche in deroga alle disposizioni del comma 1 dell'articolo 110 (1).

- (1) *Comma abrogato dalla lett. b) del c. 10 dell'art. 23, DL 6/7/2011, n. 98. L'abrogazione non è più prevista nel testo del citato comma 10, come sostituito dalla L 15/7/2011, n. 111 di conversione. Successivamente, il comma è stato modificato dall'art. 26, c. 1, DLgs 21/11/2014, n. 175.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 26, DPR 4/2/1988, n. 42. Disposizioni correttive e di coordinamento sistematico-formale, di attuazione e transitorie relative al Tuir.
- Art. 1, c. 2, conv. in L 28/2/1997, n. 30, DL 31/12/1996, n. 669, imprese che anteriormente all'esercizio 1996 si sono avvalse sia dell'ammortamento finanziario che dell'ammortamento tecnico. trattamento fiscale.

Giurisprudenza

- Credito d'imposta aree svantaggiate art. 8 L n. 388/2000. Cass. civ. Sent. n. 22669 del 24/10/2014.
- Credito d'imposta aree svantaggiate art. 8 L n. 388/2000. Cass. civ. Sent. n. 21451 del 10/10/2014.
- Credito d'imposta Beni oggetto di investimento Novità e ammortizzabilità Requisiti. Cass. civ. Sent. n. 7664 del 2/4/2014.
- Credito d'imposta agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 221 del 9/1/2014.

Prassi

- Rapporto di concessione. Beni realizzati dalla società concedente e beni realizzati dalla società concessionaria. Trattamento fiscale delle relative spese di manutenzione. Ris. n. 5/E del 5/1/2011.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Interpello. Costi deducibili. ALFA SPA. Ris. n. 232/E del 22/8/2007.

Articolo

105

Accantonamenti di quiescenza e previdenza (ex art. 70)

1. Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente istituiti ai sensi dell'articolo 2117 del codice civile, se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi.
2. I maggiori accantonamenti necessari per adeguare i fondi a sopravvenute modificazioni normative e retributive sono deducibili nell'esercizio dal quale hanno effetto le modificazioni o per quote costanti nell'esercizio stesso e nei 2 successivi.
3. L'ammontare del trattamento di fine rapporto (TFR) annualmente destinato a forme pensionistiche complementari è deducibile nella misura prevista dall'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 5/12/2005, n. 252 (1).
4. Le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c), d) e f).

- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 749, lett. a), L 27/12/2006, n. 296.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2117 codice civile. Fondi speciali per la previdenza e l'assistenza.
- Art. 10, c. 1, DLgs 5/12/2005, n. 252. Misure compensative per le imprese.
- Il TFR. Documento n. 19 Consiglio nazionale dottori commercialisti e ragionieri.
- DM 1/4/2009, n. 48. Regolamento recante: "Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nell'art. 1, c. 58 e 59, L 24/12/2007, n. 244 in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali".

Giurisprudenza

- Credito d'imposta di cui all'art. 2, primo comma, L n. 649/1983 Maggiorazione di conguaglio prevista per la somma distribuita sull'utile di esercizio in

misura superiore al 64% del reddito imponibile. Cass. civ. Sent. n. 25534 del 30/11/2011.

- Accertamento, riscossione e contenzioso. Cass. civ. Sent. n. 11236 del 20/5/2011.
- Esenzione e agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 16228 del 9/7/2010.
- IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 13506 del 11/6/2009.
- IRPEG tributi erariali diretti. Cass. civ. Sent. n. 8193 del 28/3/2008.
- IRPEG tributi erariali diretti. Cass. civ. Sent. n. 8193 8192 8191 8190 del 28/3/2008.
- Leasing. Avviso di accertamento. Recupero degli importi percepiti quale indennizzo del rischio di appropriazione indebita di veicoli. Cass. civ. Sent. n. 421 del 11/1/2008.
- Non deducibile l'accantonamento relativo all'indennità suppletiva di clientela. Cass. civ. Sent. n. 24973 del 24/11/2006.

Prassi

- Consulenza giuridica. Deducibilità dei contributi di previdenza complementare da parte dei lavoratori di prima occupazione. Ris. n. 131/E del 27/12/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Interpello. ALFA SRL deducibilità accantonamento indennità di fine mandato. Ris. n. 211/E del 22/5/2008.
- FTA. trattamento fiscale dell'iscrizione in bilancio degli accantonamenti a titolo di TFR. Ris. n. 133/E del 16/11/2006.
- Indennità di cessazione del rapporto di agenzia. Ris. n. 168/E del 25/11/2005.

1. Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicate nel comma 1 dell'articolo 85, sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50% del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi. Nel computo del limite si tiene conto anche di accantonamenti per rischi su crediti. La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.
 2. Le perdite sui crediti di cui al comma 1, determinate con riferimento al valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi, sono deducibili a norma dell'articolo 101, limitatamente alla parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi. Se in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti eccede il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti, l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso.
 3. Per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27/1/1992, n. 87, le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo e le perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso sono deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono rilevate in bilancio. Ai fini del presente comma le svalutazioni e le perdite diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso si assumono al netto delle rivalutazioni dei crediti risultanti in bilancio (1).
- [3-bis. **(abrogato)** (2).]
4. Per gli enti creditizi e finanziari nell'ammontare dei crediti rilevanti ai fini del presente articolo si comprendono anche quelli impliciti nei contratti di locazione finanziaria (3).
- [5. **(abrogato)** (4).]
- (1) *Comma modificato dall'art. 6, c. 3, DL 30/9/2005, n. 203, conv. con mod., L 2/12/2005, n. 248 e successivamente dall'art. 82, c. 11, lett. a) e b), DL 25/6/2008, n. 112, conv. con mod., L 6/8/2008, n. 133. Infine, il presente comma è stato sostituito dall'art. 1, c. 160, lett. c), n. 1), L 27/12/2013, n. 147, come sostituito dall'art. 16, c. 1, DL 27/6/2015, n. 83, conv. con mod., L 6/8/2015, n. 132.*
 - (2) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 160, L 27/12/2013, n. 147.*
 - (3) *Comma modificato dall'art. 1, c. 160, L 27/12/2013, n. 147.*
 - (4) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 160, L 27/12/2013, n. 147.*

Articolo

106

Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti (ex art. 71)

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 27/1/1992, n. 87. Attuazione della direttiva 86/635/CEE, relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari, e della direttiva 89/117/CEE, relativa agli obblighi in materia di pubblicità dei documenti contabili delle succursali, stabilite in uno Stato membro, di enti creditizi ed istituti finanziari con sede sociale fuori di tale Stato membro.
- Principi contabili. Documento n. 15 Consiglio nazionale dottori commercialisti e ragionieri. valutazione dei crediti.
- Per la tassazione con il criterio di cassa degli interessi attivi di mora confronta art. 109, c. 4 del Tuir e l'art. 4, c. 1, lettera i), DLgs n. 344 del 12/12/2003 per la sua applicabilità agli anni precedenti al 2004.
- DL 1/7/2009, n. 78. Provvedimenti anticrisi, nonchè proroga di termini. Ulteriore svalutazione fiscale di crediti in sofferenza.
- DM 1/4/2009, n. 48. Regolamento recante: "Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nell'art. 1, c. 58 e 59, L 24/12/2007, n. 244 in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali".
- DL 27/6/2015 n. 83. Misure urgenti in materia fallimentare, civile e processuale civile e di organizzazione e funzionamento dell'amministrazione giudiziaria.
- DL 30/11/2013, n. 133. Disposizioni urgenti concernenti l'IMU, l'alienazione di immobili pubblici e la Banca d'Italia.
- DL 29/12/2010, n. 225. Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie.

Giurisprudenza

- IRPEG base imponibile deducibilità svalutazioni crediti in bilancio soglia 5%. Cass. civ. Sent. n. 13458 del 1/7/2015.
- Rischi su crediti. Cass. civ. Sent. n. 19762 del 19/9/2014.
- Imprese bancarie Svalutazione dei crediti risultanti dal bilancio di esercizio. Cass. civ. Sent. n. 5403 del 4/4/2012.
- Crediti ceduti "pro solvendo". Cass. civ. Sent. n. 14337 del 30/6/2011.
- Esenzioni ed agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 16228 del 9/7/2010.
- IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 8193 8192 8191 8190 del 28/3/2008.
- IRPEG e ILOR coop e agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 25359 del 5/12/2007.
- Società di assicurazioni. Cass. civ. Sent. n. 25657 del 6/11/2006.
- Imposte sui redditi. Redditi d'impresa. Svalutazioni dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti. Crediti ceduti pro solvendo. Ammissibilità. Cass. civ. Sent. n. 22171 del 16/10/2006.
- Rischi su crediti: nei confronti di imprese in amministrazione controllata. Cass. civ. Sent. n. 8580 del 12/4/2006.
- Perdite su crediti. Crediti acquistati a seguito di cessione "pro soluto". Cass. civ. Sent. n. 5357 del 10/3/2006.
- La deduzione degli accantonamenti iscritti nel fondo rischi su crediti. Cass. civ. Sent. n. 2208 del 1/2/2006.
- Deducibilità perdite su crediti. periodo di competenza. Cass. civ. Sent. n. 16330 del 3/8/2005.
- Rischio del credito in caso di cessione pro solvendo. Cass. civ. Sent. n. 13803 del 27/6/2005.

Prassi

- Disciplina del credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio. Circ. n. 37/E del 28/9/2012.
- Utilizzo del credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio. Ris. n. 94/E del 22/9/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Circ. n. 42/E del 3/8/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Interpello. Conseguenze fiscali della valutazione dei crediti al fair value. Ris. n. 189/E del 20/7/2009.
- Disapplicazione del regime delle plusvalenze esenti per le partecipazioni ac-

Articolo
107
Altri
accantonamenti
(ex art. 73)

- quisite per il recupero di crediti bancari. Ris. n. 473/E del 3/12/2008.
- Interpello. operazione di cartolarizzazione. IAS 39 corretto trattamento fiscale da applicare al ripristino di crediti ceduti. Ris. n. 100/E del 16/5/2007.
- Interpello. modalità di riallineamento dei valori fiscali dei fondi di accantonamento. Ris. n. 127/E del 9/11/2006.
- Contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria. Circ. n. 10/E del 13/3/2006.
- Deduzione extracontabile degli accantonamenti per fine rapporto agenzia non stanziati in bilancio. Ris. n. 168/E del 25/11/2005.

1. Gli accantonamenti a fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili sono deducibili nei limiti del 5% del costo di ciascuna nave o aeromobile quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. La differenza tra l'ammontare complessivamente dedotto e la spesa complessivamente sostenuta concorre a formare il reddito, o è deducibile se negativa, nell'esercizio in cui ha termine il ciclo.
 2. Per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche e le imprese subconcessionarie di queste sono deducibili gli accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione e delle altre spese di cui al comma 6 dell'articolo 102. La deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del 5% del costo e non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi 2 esercizi. Per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori la percentuale di cui al periodo precedente è pari al 1%. Se le spese sostenute in un esercizio sono superiori all'ammontare del fondo l'eccedenza è deducibile in quote costanti nell'esercizio stesso e nei 5 successivi. L'ammontare degli accantonamenti non utilizzati concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui avviene la devoluzione (1).
 3. Gli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio sono deducibili in misura non superiore, rispettivamente, al 30% e al 70% dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio, a condizione che siano distinti per esercizio di formazione. L'utilizzo a copertura degli oneri relativi ai singoli esercizi deve essere effettuato a carico dei corrispondenti accantonamenti sulla base del valore unitario di formazione degli stessi e le eventuali differenze rispetto a tale valore costituiscono sopravvenienze attive o passive. L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso.
 4. Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo.
- (1) *Comma modificato dall' art. 23, c. 10, DL 6/7/2011, n. 98, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111.*

Note di collegamento

Normativa

- Vedi art. 3, DPR 26/10/2001, n. 430.

Giurisprudenza

- Rendimento locativo. Accantonamenti. Oneri e deducibilità. Cass. civ. Sent. n. 3368 del 12/2/2013.
- Attività assicurativa. Cass. civ. Sent. n. 18447 del 26/10/2012.
- Oneri deducibili. Cass. civ. Sent. n. 871 del 15/1/2009.

Prassi

- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38 L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Rapporto di concessione. Beni realizzati dalla società concedente e beni realizzati dalla società concessionaria. Trattamento fiscale delle relative spese di manutenzione. Ris. n. 5/E del 5/1/2011.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Interpello. Rilevanza IRAP delle somme corrisposte a titolo risarcitorio. Ris. n. 25/E del 30/1/2009.

Articolo
108
Spese relative
a più esercizi
(ex art. 74)

- Interpello. Trattamento IRES e IVA di una operazione di promozione commerciale. Ris. n. 204/E del 19/5/2008.
- Interpello. Art. 11. L 27/7/2000, n. 212. Ris. n. 184/E del 25/7/2007.
- Accantonamenti deducibili extracontabilmente. Ris. n. 168/E del 25/11/2005.

1. Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica l'articolo 88, comma 3.
 2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a € 10.000.000; b) allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 10.000.000 e fino a € 50.000.000; c) allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 50.000.000. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50 (1).
 3. Le altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2 sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Le medesime spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei 4 successivi (2).
 4. Le spese di cui al presente articolo sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.
 - 4-bis. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al comma 2, il contribuente può interpellare l'amministrazione, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), in ordine alla qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza (3).
- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 33, lett. p), L 24/12/2007, n. 244 e successivamente dall'art. 9, c. 1, DLgs 14/9/2015, n. 147.*
- (2) *Comma modificato dall'art. 11, c. 1, lett. c), DLgs 28/2/2005, n. 38.*
- (3) *Comma aggiunto dall'art. 7, c. 8, DLgs 24/9/2015, n. 156.*

Note di collegamento

Normativa

- DM MEF del 19/11/2008. Disposizioni attuative dell'art. 108, c. 2, Tuir in materia di spese di rappresentanza.
- In deroga al presente articolo vedi l'art. 14, L 27/12/1997, n. 449.

Giurisprudenza

- Spese di pubblicità o propaganda e spese di rappresentanza. Criterio discrezionale. Conseguenze in tema di spese di sponsorizzazione. Cass. civ. Sent. n. 21977 del 28/10/2015.
- Oneri deducibili. Cass. civ. Sent. n. 26179 del 12/12/2014.
- Spese di pubblicità e rappresentanza. Cass. civ. Ord. n. 16812 del 24/7/2014.
- Accertamento. Cass. civ. Ord. n. 15193 del 3/7/2014.
- Esenzioni e agevolazioni. Cass. civ. Ord. n. 14252 del 23/6/2014.
- Istituto di pubblica assistenza e beneficenza. Cass. civ. Sent. n. 9791 del 7/5/2014.
- Cassa nazionale del notariato Natura Esenzione dall'IRPEG Insussistenza Ragioni. Cass. civ. Sent. n. 17961 del 24/7/2013.
- Spese di formazione e di aggiornamento del personale. più esercizi, oneri re-

- lativi alla selezione del personale. no più esercizi, ex art. 74 (ora 108) del Tuir. Cass. civ. Sent. n. 13851 del 9/6/2010.
- Sono spese di “rappresentanza” quelle aventi lo scopo di accrescere il prestigio della società; sono spese di “pubblicità e propaganda” quelle necessarie per informare i potenziali consumatori sulle caratteristiche dei prodotti, al fine precipuo d’incentivare la vendita. Cass. civ. Sent. n. 22790 del 28/10/2009.
- Spese di pubblicità e propaganda. deducibilità. Cass. civ. Sent. n. 9567 del 23/4/2007.
- Spese di rappresentanza. in materia di attività di promozione dei farmaci e di sostegno all’immagine delle case farmaceutiche. Cass. civ. Sent. n. 25053 del 27/11/2006.
- Deducibilità delle spese di ricerca e sperimentazione relative ad un prodotto non immesso in commercio. Cass. civ. Sent. n. 22786 del 23/10/2006.
- Deduzione dal reddito d’impresa. modalità. Cass. civ. Sent. n. 8344 del 10/4/2006.
- Note spese liquidate da una società ai propri dipendenti. Cass. civ. Sent. n. 6650 del 24/3/2006.
- Spese di rappresentanza: deducibilità nel solo esercizio di competenza e quella per quote costanti negli esercizi successivi. Cass. civ. Sent. n. 372 del 11/1/2006.

Prassi

- Nozione di valore unitario, di cui al comma 2 dell’art. 108, c. 2, del Tuir. Ris. n. 27/E del 12/3/2014.
- Impianti fotovoltaici. Circ. n. 36/E del 19/12/2013.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Deducibilità dal reddito d’impresa dei corrispettivi erogati in virtù di contratti di sponsorizzazione a società e associazioni sportive dilettantistiche in misura eccedente rispetto all’importo annuo di € 200.000. Ris. n. 57/E del 23/6/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.
- Modifiche al regime di deducibilità dal reddito d’impresa delle spese di rappresentanza. Circ. n. 34/E del 13/7/2009.
- Affrancamento di maggiori valori emersi in occasione di operazioni straordinarie. Circ. n. 28/E del 11/6/2009.
- Prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande. Trattamento ai fini dell’IVA e delle imposte sul reddito. Circ. n. 53/E del 5/9/2008.
- Interpello generale. Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e lavoro. Ris. n. 192/E del 12/5/2008.
- Interpello Applicazione dei principi contabili internazionali. Deduzione di costi legati all’acquisizione ed alla fidelizzazione della clientela. Ris. n. 216/E del 9/8/2007.
- Trust. Disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- DL 4/7/2006. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Spese relative a più esercizi. spese di ricerca e sviluppo. deducibilità. Ris. n. 95/E del 25/7/2006.
- Rimborso IVA per acquisto di beni ammortizzabili. Ris. n. 179/E del 27/12/2005.
- Eliminazione delle interferenze fiscali. Ris. n. 152/E del 28/10/2005.

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell’esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell’esercizio di competenza non sia ancora certa l’esistenza o determinabile in modo obiettivo l’ammontare concorrono a formarlo nell’esercizio in cui si verificano tali condizioni.
2. Ai fini della determinazione dell’esercizio di competenza:
 - a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell’atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa

Articolo

109

**Norme generali
sui componenti
del reddito
d’impresa
(ex artt. 75 e 98)**

- e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;
- b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi;
- c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli simili la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito.
3. I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico.
- 3-bis. Le minusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 101 sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che non possiedono i requisiti di cui all'articolo 87 non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei 36 mesi precedenti il realizzo. Tale disposizione si applica anche alle differenze negative tra i ricavi dei beni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d), e i relativi costi (1).
- 3-ter. Le disposizioni del comma 3-bis si applicano con riferimento alle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni acquisite nei 36 mesi precedenti il realizzo, sempre che soddisfino i requisiti per l'esenzione di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 87 (2).
- 3-quater. Resta ferma l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600, anche con riferimento ai differenziali negativi di natura finanziaria derivanti da operazioni iniziate nel periodo di imposta o in quello precedente sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni di cui al comma 3-bis (3).
- 3-quinquies. I commi 3-bis, 3-ter e 3-quater non si applicano ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002 (4).
- 3-sexies. Al fine di disapplicare le disposizioni di cui ai commi 3-bis e 3-ter il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27/7/2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente (5).
4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili (6):
- a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;
- b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi (7).

5. Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevanti ai fini dell'applicazione del periodo precedente. Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75% (8).
- [6. (abrogato) (9).]
7. In deroga al comma 1 gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti.
8. In deroga al comma 5 non è deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell'articolo 89.
9. Non è deducibile ogni tipo di remunerazione dovuta:
- su titoli, strumenti finanziari comunque denominati, di cui all'articolo 44, per la quota di essa che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi;
 - relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'articolo 2554 del codice civile allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi.
- (1) *Comma aggiunto dall'art. 5-quinquies, c. 1, DL 30/9/2005, n. 203, conv. con mod., L 2/12/2005, n. 248.*
- (2) *Comma aggiunto dall'art. 5-quinquies, c. 1, DL 30/9/2005, n. 203, conv. con mod., L 2/12/2005, n. 248.*
- (3) *Comma aggiunto dall'art. 5-quinquies, c. 1, DL 30/9/2005, n. 203, conv. con mod., L 2/12/2005, n. 248.*
- (4) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 58, lett. h), L 24/12/2007, n. 244.*
- (5) *Comma modificato dall'art. 7, c. 11, DLgs 24/9/2015, n. 156.*
- (6) *Comma modificato dall'art. 11, c. 1, lett. d), n. 1), DLgs 28/2/2005, n. 38.*
- (7) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 33, lett. q), n. 1), L 24/12/2007, n. 244.*
- (8) *Comma modificato dall'art. 83, c. 28-quater, lett. a), DL 25/6/2008, n. 112, conv. con mod. L 6/8/2008, n. 133.*
- (9) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 33, lett. q), n. 3), L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 37-bis, DPR 29/9/1973, n. 600. Disposizioni antielusive.
- Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002. Applicazione IAS.
- Art. 2554 codice civile. Partecipazione agli utili e alle perdite.
- Art. 83 e 83-bis, DL 25/6/2008, n. 112. Efficienza dell'Amministrazione finanziaria e Tutela della sicurezza stradale e della regolarità del mercato dell'auto-transporto di cose per conto di terzi.
- Con riferimento al c. 5 dell'art. 109 vedi i c. 276 e 282 dell'art. 1, L 27/12/2006, n. 296.
- Con riferimento al c. 9 dell'art. 109 vedi l'art. 4, DLgs n. 344/2003 e il c. 9 dell'art. 2, L 27/12/2002, n. 289. Vedi il c. 4 dell'art. 27, DPR 29/9/1973, n. 600, come sostituito dal c. 1 dell'art. 14, DLgs 18/11/2005, n. 247.
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29/3/2007.
- DL 27/6/2015, n. 83. Misure urgenti in materia fallimentare, civile e processuale civile e di organizzazione e funzionamento dell'amministrazione giudiziaria.

- DI 7/5/2015. Disposizioni applicative per l'attribuzione del credito d'imposta alle strutture ricettive turistico-alberghiere.
- L 23/12/2014, n. 190. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015).
- DM 2/12/2014. Disposizioni applicative del credito d'imposta per la promozione della musica di nuovi talenti.
- DI 7/8/2014. Credito d'imposta per le imprese sottoscrittrici di accordi di programma nei Siti inquinati di interesse nazionale.
- DI 24/7/2014, n. 148 Regolamento recante sgravi fiscali e contributivi a favore di imprese che assumono lavoratori detenuti.
- DL 24/6/2014, n. 91 Disposizioni urgenti per il settore agricolo, la tutela ambientale e l'efficientamento energetico dell'edilizia scolastica e universitaria, il rilancio e lo sviluppo delle imprese, il contenimento dei costi gravanti sulle tariffe elettriche, nonché per la definizione immediata di adempimenti derivanti dalla normativa europea.
- DL 31/5/2014, n. 83. Disposizioni urgenti per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo.
- DL 24/4/2014, n. 66. Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale.
- DL 23/12/2013, n. 145. Interventi urgenti di avvio del piano "Destinazione Italia", per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas, per l'internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonché misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015.
- DM 23/12/2013. Credito d'imposta in favore dei soggetti danneggiati dal sisma del maggio 2012.

Giurisprudenza

- IRPEG. Controversia tra datore di lavoro e lavoratore. Somma dovuta dal primo al secondo. Deduzione reddito imponibile. Sussistenza. Condizioni. Cass. civ. Sent. n. 11728 del 8/6/2016.
- Esenzioni ed agevolazioni. Reddito di impresa. Investimento attuato mediante leasing immobiliare. Detassazione ex art. 3 DL n. 357 del 1994. Operatività in favore dell'utilizzatore e per l'intero costo di acquisto. Ragioni. Cass. civ. Sent. n. 22480 del 4/11/2015.
- Deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro dipendente. Reddito d'impresa. Sussistenza della subordinazione. Cass. civ. Sent. n. 22403 del 22/10/2014.
- Oneri deducibili. Cass. civ. Sent. n. 21450 del 10/10/2014.
- Addebiti "intercompany" Costo deducibile. Cass. civ. Sent. n. 20054 del 24/9/2014.
- Provvigioni dell'agente subordinate al buon fine delle prestazioni. Cass. civ. Sent. n. 17302 del 30/7/2014.
- Deducibilità dei costi Spese di pubblicità Differenza rispetto alle spese di rappresentanza Effettiva finalità delle spese. Cass. civ. Ord. n. 16812 del 24/7/2014.
- Criteri di imputazione temporale dei componenti negativi Principio di competenza. Cass. civ. Sent. n. 16349 del 24/7/2014.
- Reati tributari. Cass. civ. Sent. n. 13803 del 18/6/2014.
- IVA Accertamento Manodopera Appalto Reati tributari. Cass. civ. Sent. n. 10745 del 16/5/2014.
- Reddito d'impresa. Cass. civ. Ord. n. 9317 del 28/4/2014.
- Scheda carburante. Cass. civ. Ord. n. 8699 del 14/4/2014.
- Componenti negativi Inerenza Onere della prova Fattispecie Amministratori di società Compensi. Cass. civ. Sent. n. 5349 del 7/3/2014.
- Operazioni imponibili Inesistenza oggettiva e soggettiva Onere della prova. Cass. civ. Sent. n. 4614 del 26/2/2014.
- Apparteneti a consorzi. Cass. civ. Ord. n. 27458 del 9/12/2013.
- Accertamento. Cass. civ. Sent. n. 27009 del 2/12/2013.
- Accertamento e operazioni d'investimento. Cass. civ. Sent. n. 24434 del 30/10/2013.
- Accertamento e operazioni imponibili. Cass. civ. Sent. n. 23734 del 21/10/2013.
- Operazioni inesistenti e frodi carosello. Cass. civ. Sent. n. 23314 del 15/10/2013.
- Perdite su crediti. Cass. civ. Sent. n. 22181 del 27/9/2013.
- Dichiarazione infedele e sogli di punibilità. Cass. pen. Sent. n. 37191 del 10/7/2013.
- Reati tributari. Cass. pen. Sent. n. 37131 del 9/4/2013.
- Scheda carburante. Cass. civ. Sent. n. 6606 del 15/3/2013.

- Base imponibile. Determinazione. Componenti negativi. Compensi corrisposti agli amministratori. Deducibilità. Quantificazione. Sindacato dell'Erario. Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 28595 del 2/12/2008.
- IRPEG. Reddito d'impresa Società consortili. Base imponibile. Determinazione. Componenti negativi. Deducibilità. Condizioni. Cass. civ. Sent. n. 25944 del 29/10/2008.
- Documentazione e prova-esistenza di una regolare contabilità impedisce soltanto il ricorso all'accertamento sintetico, ma non impone all'Amministrazione finanziaria di riconoscere l'esistenza di costi registrati nelle scritture contabili o la loro inerenza. Cass. civ. Sent. n. 18000 del 9/8/2006.
- Principio di competenza. deduzione delle spese. Cass. civ. Sent. n. 8577 del 12/4/2006.
- Documentazione e prova. la semplice produzione di documenti di spesa non prova, di per sé, la sussistenza del requisito della inerenza all'attività di impresa. Cass. civ. Sent. n. 6650 del 24/3/2006.
- Recupero dei costi fittizi: mancato abbattimento dei pretesi maggiori ricavi fittiziamente dichiarati. Cass. civ. Sent. n. 4224 del 24/2/2006.
- Detrazione di spese ed oneri. condizioni in merito alla deducibilità di costi di impresa non registrati. Cass. civ. Sent. n. 4218 del 24/2/2006.
- Detrazione di spese ed oneri. condizioni. Cass. civ. Sent. n. 1598 del 26/1/2006.
- Esercizio di competenza. anche per le spese e gli altri componenti negativi dei quali "non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare" il legislatore considera come "esercizio di competenza" quello nel quale nasce e si forma il titolo giuridico che costituisce la fonte di ciascuna di tali voci. Cass. civ. Sent. n. 1431 del 25/1/2006.
- Esercizio di competenza. determinazione. Cass. civ. Sent. n. 341 del 11/1/2006.
- Dividend washing. indeducibilità della minusvalenza. Cass. civ. Sent. n. 22932 del 14/11/2005.
- Deducibilità spese sostenute per il condono edilizio. Cass. civ. Sent. n. 10956 del 24/5/2005.

Prassi

- Patent box. Circ. n. 11/E del 7/4/2016.
- Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, mediante il modello F24, del credito d'imposta a favore degli enti previdenziali ai sensi dell'art. 4, c. 6-bis, DL 24/4/2014, n. 66. Ris. n. 115/E del 16/12/2014.
- Art bonus. Circ. n. 24/E del 31/7/2014.
- Questioni fiscali di interesse delle società sportive, emerse nel corso delle riunioni del Tavolo tecnico tra Agenzia delle entrate e rappresentanti della FIGC e delle Leghe Nazionali Professionisti. Circ. n. 37/E del 20/12/2013.
- Trattamento fiscale della svalutazione civilistica di beni materiali strumentali nell'ipotesi di quote di ammortamento imputate a conto economico inferiori a quelle massime previste dall'art. 102, c. 2, del Tuir. Ris. n. 98/E del 19/12/2013.
- Impianti fotovoltaici. Circ. n. 36/E del 19/12/2013.
- Deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela. Circ. n. 33/E del 8/11/2013.
- Correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa. Circ. n. 31/E del 24/9/2013.
- Perdite su crediti. Circ. n. 26/E del 1/8/2013.
- Reti di imprese. Circ. n. 20/E del 18/6/2013.
- Deducibilità dei canoni di leasing. Circ. n. 17/E del 29/5/2013.
- Modifiche al regime fiscale delle cambiali finanziarie e delle obbligazioni emesse dalle piccole e medie imprese e dei Project bond. Circ. n. 4/E del 6/3/2013.
- Deducibilità compensi agli amministratori. Ris. n. 113/E del 31/12/2012.
- Quesiti posti nel corso del MAP. Circ. n. 35/E del 20/9/2012.
- Indebita deduzione di componenti negativi in violazione del principio di competenza. Possibilità di compensazione nell'ambito del procedimento di adesione. Circ. n. 31/E del 2/8/2012.
- Studi di settore 2011. Circ. n. 30/E del 11/7/2012.
- Base imponibile IRAP. Circ. n. 26/E del 20/6/2012.
- Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli. Circ. n. 21/E del 5/6/2012.
- Unificazione dell'aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria. Circ. n. 11/E del 28/3/2012.

- Credito d'imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o enti pubblici di ricerca. Circ. n. 51/E del 28/11/2011.
- Eventi sismici del 6/4/2009. Ulteriori chiarimenti. Circ. n. 50/E del 10/11/2011.
- Rimborsi delle ritenute applicate sui dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nell'UE e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo. Circ. n. 32/E del 8/7/2011.
- Rilievi interpretativi inerenti quesiti posti nel corso del Modulo di aggiornamento professionale (MAP) del 26/5/2011. Circ. n. 29/E del 27/6/2011.
- Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 28/E del 21/6/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Detassazione degli investimenti in attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo finalizzate alla realizzazione di campionari. Circ. n. 57/E del 14/12/2010.
- Opere ultrannuali. Costi relativi ai SAL liquidati in via provvisoria al subappaltatore. Ris. n. 117/E del 5/11/2010.
- Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Ris. n. 42/E del 3/8/2010.
- Deducibilità dal reddito d'impresa dei corrispettivi erogati in virtù di contratti di sponsorizzazione a società e associazioni sportive dilettantistiche in misura eccedente rispetto all'importo annuo di € 200.000. Ris. n. 57/E del 23/6/2010.
- Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Differenze giornaliere nella giacenza di cassa. Rilevanza fiscale ai fini della determinazione dell'imponibile IRES ed IRAP. Circ. n. 54/E del 22/6/2010.
- Trattamento fiscale delle spese sostenute dagli operatori congressuali per l'acquisto di servizi alberghieri e di ristorazione. Ris. n. 47/E del 28/5/2010.
- Chiarimenti in merito alla deducibilità ai fini delle imposte dirette e ai fini IRAP dell'IVA non detratta relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande. Circ. n. 25/E del 19/5/2010.
- Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti negativi di reddito. Recupero delle maggiori imposte versate. Disposizioni sul contenzioso pendente. Circ. n. 23/E del 5/5/2010.
- Detassazione degli investimenti in attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo finalizzate alla realizzazione di campionari. Circ. n. 22/E del 29/4/2010.
- Esclusione da imposizione fiscale degli aumenti di capitale. Circ. n. 53/E del 21/12/2009.
- Detassazione degli investimenti in macchinari. Circ. n. 44/E del 27/10/2009.
- Opere ultrannuali, ritenute a garanzia del regolare adempimento del contratto e del regolare adempimento contributivo. Ris. n. 260/E del 22/10/2009.
- Rimanenze finali su commesse pluriennali in valuta. Ris. n. 249/E del 17/9/2009.
- Spese per ospitalità alberghiera e per somministrazione di alimenti e bevande. Ris. n. 225/E del 18/8/2009.
- Istituzione dei codici tributo per il versamento di somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell'art. 36-bis, DPR n. 600/1973. Ris. n. 193/E del 27/7/2009.
- Modifiche al regime di deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza. Circ. n. 34/E del 13/7/2009.
- Modifiche alle ritenute sui dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nella UE e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo. Circ. n. 26/E del 21/5/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Interpello. Componenti di reddito in valuta estera. Ris. n. 83/E del 30/3/2009.
- Trattamento tributario dei contribuiti erogati a favore delle aziende di trasporto. Circ. n. 9/E del 13/3/2009.
- Ulteriori chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande. Circ. n. 6/E del 3/3/2009.
- Interpello. Rilevanza IRAP delle somme corrisposte a titolo risarcitorio. Ris. n. 25/E del 30/1/2009.
- Interpello. applicazione dell'art. 109, c. 2, del TUIR, in relazione all'acquisizio-

- ne di beni strumentali con contratti di locazione con clausola di riserva della proprietà. Ris. n. 11/E del 9/1/2009.
- Deducibilità delle svalutazioni dei crediti in caso di affitto di azienda. Ris. n. 424/E del 5/11/2008.
 - Le nuove modalità di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società personali e gli imprenditori individuali. Circ. n. 60/E del 28/10/2008.
 - Costi relativi a professionisti domiciliati in Paesi black list. Ris. n. 363/E del 29/9/2008.
 - Prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande. Circ. n. 53/E del 5/9/2008.
 - Locazione con patto di futura vendita. Ris. n. 338/E del 1/8/2008.
 - Abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili. Circ. n. 50/E del 11/7/2008.
 - Deduzione dal reddito d'impresa del costo dei valori bollati cartacei. Ris. n. 281/E del 4/7/2008.
 - Interpretazione dell'art. 88 del Tuir. Ris. n. 258/E del 23/6/2008.
 - Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F 24, delle imposte sostitutive. Ris. n. 237/E del 10/6/2008.
 - Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e lavoro. Ris. n. 192/E del 12/5/2008.
 - Impresa familiare e recesso del coniuge. Ris. n. 176/E del 28/4/2008.
 - Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e lavoro. Ris. n. 145/E del 10/4/2008.
 - Istanza di autotutela per l'annullamento parziale dell'avviso di recupero del credito d'imposta di cui all'art. 8, L 23/12/2000, n. 388. Determinazione delle percentuali di utilizzo ai sensi dell'art. 62, c. 1, lett. a), L 27/12/2002, n. 289. Ris. n. 65/E del 27/2/2008.
 - Installazione impianti idraulici, ammortamento e detrazioni. Ris. n. 22/E del 28/1/2008.
 - Ris. n. 65/E del 27/2/2008.
 - Rilevazione dei ricavi e dei costi relativi all'attività di raccolta e accettazione di scommesse a quota fissa. Ris. n. 10/E del 14/1/2008.
 - Problematiche riguardanti la disciplina fiscale dei terreni su cui insistono i fabbricati e la deducibilità del valore di attività imputate a conto economico. Ris. n. 383/E del 19/12/2007.
 - Interpello. Art. 109, c. 4, lett. b) del Tuir. Ris. n. 301/E del 18/10/2007.
 - Interpello. Real estate transfer tax act. Ris. n. 289/E del 12/10/2007.
 - Disciplina applicabile, ai fini IRES e IRAP, agli indennizzi assicurativi spettanti a seguito di evento alluvionale. Trattamento fiscale delle spese di manutenzione e riparazione. Ris. n. 251/E del 14/9/2007.
 - Opere ultrannuali in corso di esecuzione. Svalutazioni per rischio contrattuale. Ris. n. 237/E del 24/8/2007.
 - Interpello, costi deducibili. Ris. n. 232/E del 22/8/2007.
 - Trattamento fiscale dei diritti doganali prestesi in sede di revisione dell'accertamento. Ris. n. 228/E del 21/8/2007.
 - Art. 109 del Tuir, IAS. deduzione di alcuni oneri di tipo previdenziale assicurativo. Ris. n. 221/E del 10/8/2007.
 - Applicazione dei principi contabili internazionali. Rilevazione dei ricavi relativi all'attivazione dei servizi telefonici. Ris. n. 217/E del 9/8/2007
 - Posta di bilancio relativa all'acquisizione di un ramo di azienda. Ris. n. 184/E del 25/7/2007
 - Deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica. Ris. n. 42/E del 6/7/2007
 - Diritto di superficie. Trattamento fiscale dei terreni su cui insistono i fabbricati. Ris. n. 157/E del 5/7/2007
 - Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto misto di capitale e servizi. strategia e opportunità SRL. Ris. n. 123/E del 4/6/2007.
 - Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente. Ris. n. 110/E del 22/5/2007.
 - Cartolarizzazione. Ripristino in base agli IAS dei crediti ceduti. Ris. n. 100/E del 16/5/2007.
 - Prima applicazione (F.T.A.) dei principi contabili internazionali. Trattamento di fine rapporto. Ris. n. 133/E del 16/11/2006.
 - Indagini finanziarie. Poteri degli uffici. Circ. n. 32/E del 19/10/2006.
 - DL 4/7/2006, n. 223. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.

- R&S. Ris. n. 95/E del 25/7/2006.
- Dividend washing. Circ. n. 21/E del 14/6/2006.
- Rivalutazione dei beni d'impresa e delle aree fabbricabili. Circ. n. 18/E del 13/6/2006.
- Dividend washing. Indicazioni. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Rimborso IVA per acquisto di beni ammortizzabili. Ris. n. 179/E del 27/12/2005.
- Cessazione rapporto di agenzia. indennità. deduzione extracontabile esclusa. Ris. n. 168/E del 25/11/2005.
- Deducibilità interessi passivi. Circ. n. 46/E del 2/11/2005.
- Spese di ricerca e sviluppo. eliminazione delle interferenze fiscali. Ris. n. 152/E del 28/10/2005.
- Conferimento di opere e servizi. Ris. n. 138/E del 4/10/2005.
- Contratto di appalto pubblico. Determinazione del momento di conclusione dei lavori. Ris. n. 133/E del 26/9/2005.
- Indeducibilità dei costi da illecito. Circ. n. 42/E del 26/9/2005.
- Contributi alle aziende di trasporto. Ris. n. 126/E del 12/8/2005.
- Determinazione del periodo di competenza della provvigione spettante agli agenti. Ris. n. 115/E del 8/8/2005.
- Riclassificazione dell'avviamento. Ris. n. 111/E del 29/7/2005.
- Società coop. Circ. n. 34/E del 15/7/2005.
- Eliminazione delle interferenze fiscali dal bilancio e deduzione extracontabile degli ammortamenti accantonamenti e svalutazioni. Circ. n. 27/E del 31/5/2005.
- Associazione in partecipazione. disciplina. Ris. n. 62/E del 16/5/2005.
- Conferimento d'opera e servizi. Ris. n. 35/E del 16/3/2005.

Articolo

110

**Norme generali
sulle valutazioni
(ex art. 76)**

1. Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:
 - a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;
 - b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione (1);
 - c) Il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b) ed e), non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito. Per i beni indicati nella citata lettera e) che costituiscono immobilizzazioni finanziarie le plusvalenze iscritte non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze dedotte (2);
 - d) il costo delle azioni, delle quote e degli strumenti finanziari simili alle azioni si intende non comprensivo dei maggiori o minori valori iscritti i quali conseguentemente non concorrono alla formazione del reddito, né alla determinazione del valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze di tali azioni, quote o strumenti;
 - e) per i titoli a reddito fisso, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e sono iscritti come tali in bilancio, la differenza positiva o negativa tra il costo d'acquisto e il valore di rimborso concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio.
- 1-bis. In deroga alle disposizioni delle lettere c), d) ed e) del comma 1, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai princ"pi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002:
 - a) i maggiori o i minori valori dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettera e), che si considerano immobilizzazioni finanziarie ai sensi del comma 3-bis dello stesso articolo, imputati a conto economico in base alla corretta applicazione di tali princ"pi, assumono rilievo anche ai fini

191

- fiscali;
- b) la lettera d) del comma 1 si applica solo per le azioni, le quote e gli strumenti finanziari simili alle azioni che si considerano immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis;
- c) per le azioni, le quote e gli strumenti finanziari simili alle azioni, posseduti per un periodo inferiore a quello indicato nell'articolo 87, comma 1, lettera a), aventi gli altri requisiti previsti al comma 1 del medesimo articolo 87, il costo è ridotto dei relativi utili percepiti durante il periodo di possesso per la quota esclusa dalla formazione del reddito (3).
- 1-ter. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai princ"pi contabili internazionali di cui al citato Regolamento (CE) n. 1606/2002, i componenti positivi e negativi che derivano dalla valutazione, operata in base alla corretta applicazione di tali princ"pi, delle passività assumono rilievo anche ai fini fiscali (4).
2. Per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi e, con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, per la valutazione dei corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura o in valuta estera, si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni dell'articolo 9; tuttavia i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera, percepiti o effettivamente sostenuti in data precedente, si valutano con riferimento a tale data. La conversione in euro dei saldi di conto delle stabili organizzazioni all'estero si effettua secondo il cambio utilizzato nel bilancio in base ai corretti princ"pi contabili e le differenze rispetto ai saldi di conto dell'esercizio precedente non concorrono alla formazione del reddito. Per le imprese che intrattengono in modo sistematico rapporti in valuta estera è consentita la tenuta della contabilità plurimonetaria con l'applicazione del cambio utilizzato nel bilancio in base ai corretti princ"pi contabili ai saldi dei relativi conti (5).
3. La valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, non assume rilevanza. Si tiene conto della valutazione al cambio della data di chiusura dell'esercizio delle attività e delle passività per le quali il rischio di cambio è coperto, qualora i contratti di copertura siano anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio (6).
- [4. **(abrogato)** (7).]
5. I proventi determinati a norma dell'articolo 90 e i componenti negativi di cui ai commi 1 e 6 dell'articolo 102, agli articoli 104 e 106 e ai commi 1 e 2 dell'articolo 107 sono ragguagliati alla durata dell'esercizio se questa è inferiore o superiore a 12 mesi.
6. In caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi il contribuente deve darne comunicazione all'Agenzia delle entrate nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato.
7. I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali «procedure amichevoli» previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti.
8. La rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare

- le valutazioni relative anche agli esercizi successivi.
9. Agli effetti delle norme del presente titolo che vi fanno riferimento il cambio delle valute estere in ciascun mese è accertato, su conforme parere dell'Ufficio italiano dei cambi, con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il mese successivo.
- [10. (abrogato) (8).]
 [11. (abrogato) (9).]
 [12. (abrogato) (10).]
 [12-bis (abrogato) (11).]
- (1) Lettera modificata dall'art. 11, c. 1, lett. e), n. 1, lett. a), DLgs 28/2/2005, n. 38.
 (2) Lettera modificata dall'art. 11, c. 1, lett. e), n. 1, lett. d), DLgs 28/2/2005, n. 38.
 (3) Comma aggiunto dall'art. 1, c. 58, lett. i), L 24/12/2007, n. 244.
 (4) Comma aggiunto dall'art. 1, c. 58, lett. i), L 24/12/2007, n. 244.
 (5) Comma modificato dall'art. 7-quater, c. 2, DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod., L 1/12/2016, n. 225.
 (6) Comma sostituito dall'art. 11, c. 1, lett. e), n. 2, DLgs 28/2/2005, n. 38.
 (7) Comma abrogato dall'art. 11, c. 1, lett. e), n. 3, DLgs 28/2/2005, n. 38.
 (8) Comma sostituito dall'art. 1, c. 83, lett. h) e c. 88, L 24/12/2007, n. 244 e modificato dall'art. 5, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147. All'individuazione degli Stati e dei territori aventi un regime fiscale privilegiato si era provveduto con DM 24/4/1992 e con DM 23/1/2002, modificato dal DM 22/3/2002 e dal DM 27/12/2002. Comma abrogato dall'art. 1, c. 142, lett. a), L 28/12/2015, n. 208.
 (9) Comma modificato dall'art. 1, c. 301, lett. a) e b), L 27/12/2006, n. 296 e dall'art. 5, c. 1, lett. b), DLgs 14/9/2015, n. 147. Successivamente comma modificato dall'art. 7, c. 5, DLgs 24/9/2015, n. 156 e poi abrogato dall'art. 1, c. 142, lett. a), L 28/12/2015, n. 208.
 (10) Comma modificato dall'art. 8, c. 3, DLgs 14/9/2015, n. 147. All'individuazione degli Stati e dei territori aventi un regime fiscale privilegiato si era provveduto con DM 24/4/1992 e con DM 23/1/2002, modificato dal DM 22/3/2002 e dal DM 27/12/2002. Comma abrogato dall'art. 1, c. 142, lett. a), L 28/12/2015, n. 208.
 (11) Comma aggiunto dall'art. 1, c. 6, DL 3/10/2006, n. 262, conv. con mod., L 24/11/2006, n. 286 e modificato dall'art. 1, c. 83, lett. h), n. 2), L 24/12/2007 e dall'art. 5, c. 1, lett. c), DLgs 14/9/2015, n. 147. Comma abrogato dall'art. 1, c. 142, lett. a), L 28/12/2015, n. 208.

Note di collegamento

Normativa

- DL 22/10/2016, n. 193. Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili.
- Art. 5, c. 2, DLgs 14/9/2015, n. 147. Interpretazione autentica delle disposizioni del presente articolo.
- DM 27/4/2015. Modifica del DM 23/1/2002, recante ineducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato.
- Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002. Applicazione dei IAS.
- Vedi art. 168-bis, Tuir.
- Art. 11, D. Lgs. 28/2/2005, n. 38.

Giurisprudenza

- Redditi d'impresa. Cass. civ. Sent. n. 27078 del 19/12/2014.
- Operazioni commerciali con imprese aventi sede in stati a fiscalità privilegiata. Cass. civ. Sent. n. 20081 del 24/9/2014.
- Transfer pricing domestico o interno. Cass. civ. Sent. n. 8849 del 16/4/2014.
- Accertamento. Prezzi di trasferimento. Cass. civ. Sent. n. 24005 del 23/10/2013.
- Operazioni con soggetti non residenti. Transfer pricing. Cass. civ. Sent. n. 22010 del 25/9/2013.
- Trasferimento dei prezzi in operazioni tra società nazionali. Cass. civ. Sent. n. 17955 del 24/7/2013.
- Trasferimento dei prezzi e Royalties. Cass. civ. Sent. n. 4927 del 27/2/2013.
- Soggetti non residenti. Cass. civ. Sent. n. 3194 del 11/2/2013.
- Transfer price. Nozione di valore normale. Cass. civ. Sent. n. 17953 del 19/10/2012.
- Imposta reddito persone giuridiche, in genere. Cass. civ. Sent. n. 11949 del 13/7/2012.
- Operazioni Soggetti non residenti Paesi black list. Cass. civ. Sent. n. 5398 del 4/4/2012.

- Transfer pricing. Cass. civ. Sent. n. 2845 del 24/2/2012.
- Reddito d'impresa Metodo induttivo. Cass. civ. Sent. n. 1555 del 3/2/2012.
- Reddito d'impresa Costi deducibili. Cass. civ. Sent. n. 26510 del 12/12/2011.
- Operazioni con società estere infragruppo Valutazione in base al "valore normale". Cass. civ. Sent. n. 7343 del 31/3/2011.
- Oneri deducibili. Cass. civ. Sent. n. 26298 del 29/12/2010.

Prassi

- Patent box. Circ. n. 11/E del 7/4/2016.
- Disciplina sulle società non operative. Ris. n. 101/E del 20/12/2013.
- Perdite su crediti. Circ. n. 26/E del 1/8/2013.
- Reti di imprese. Circ. n. 20/E del 18/6/2013.
- Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata. Circ. n. 1/E del 18/2/2013.
- Quesiti posti nel corso del MAP. Circ. n. 35/E del 20/9/2012.
- Controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli. Circ. n. 21/E del 5/6/2012.
- Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 28/E del 21/6/2011.
- Ulteriori chiarimenti CFC. Risposte a quesiti. Circ. n. 23/E del 26/5/2011.
- Prevenzione e contrasto dell'evasione. Anno 2011. Indirizzi operativi. Circ. n. 21/E del 18/5/2011.
- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- DL 31/5/2010 n. 78, conv. in L 30/7/2010, n. 122. Commento alle novità fiscali. Primi chiarimenti. Circ. n. 4/E del 15/2/2011.
- Oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento. Circ. n. 58/E del 15/12/2010.
- Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC) .Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata. Circ. n. 51/E del 6/10/2010.
- Detassazione degli investimenti in macchinari. Ris. n. 91/E del 17/9/2010.
- Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Ris. n. 42/E del 3/8/2010.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Ris. n. 32/E del 14/6/2010.
- Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori con regime fiscale privilegiato. Circ. n. 46/E del 3/11/2009.
- Detassazione degli investimenti in macchinari. Circ. n. 44/E del 27/10/2009.
- Emersione di attività detenute all'estero. Circ. n. 43/E del 10/10/2009.
- Rimanenze finali su commesse pluriennali in valuta. Ris. n. 249/E del 17/9/2009.
- Conseguenze fiscali della valutazione dei crediti al fair value. Ris. n. 189/E del 20/7/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Interpello CFC. Chiarimenti in merito all'effettivo esercizio di un'attività commerciale nel paese black list. Ris. n. 128/E del 26/5/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Prevenzione e contrasto dell'evasione. Anno 2009. Indirizzi operativi. Circ. n. 13/E del 9/4/2009.
- Deducibilità di costi per attività promozionale e acquisti di servizi media. Ris. n. 100/E del 8/4/2009.
- Componenti di reddito in valuta estera. Ris. n. 83/E del 30/3/2009.
- Deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti residenti o domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata. Circ. n. 1/E del 26/1/2009.
- Interventi risparmio energetico. Pompe di calore ad alta efficienza. Detrazione 55%. Ris. n. 458/E del 1/12/2008.
- Costi relativi a professionisti domiciliati in Paesi black list. Ris. n. 363/E del 29/9/2008.
- Adesione al processo verbale di constatazione. Circ. n. 55/E del 17/9/2008.
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 47/E del 18/6/2008.
- Trattamento degli interessi imputati a incremento del costo delle rimanenze. Ris. n. 3/DPF del 14/2/2008.
- Trattamento fiscale dei diritti doganali prestesi in sede di revisione dell'accertamento. Ris. n. 228/E del 21/8/2007.

- Società non operative. Verifica della non operatività. Ris. n. 180/E del 24/7/2007.
- Trattamento fiscale delle oscillazioni su cambi degli attivi, denominati in valuta estera, destinati a copertura delle riserve tecniche in valuta. Ris. n. 125/E del 5/6/2007.
- Disposizioni in materia di società non operative. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di gennaio 2007. Circ. n. 11/E del 16/2/2007.
- Istanze per la disapplicazione della disciplina sulle società non operative. Circ. n. 5/E del 2/2/2007.
- Professionisti domiciliati in paradisi fiscali. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- Indagini finanziarie. Poteri degli uffici. Circ. n. 32/E del 19/10/2006.
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- R&S. Ris. n. 154/E del 31/10/2005.
- Crediti e debiti in valuta nel bilancio chiuso al 31/12/2004. Ris. n. 141/E del 4/10/2005.
- Riclassificazione dell'avviamento. Ris. n. 111/E del 29/7/2005.
- Valutazione fiscale dei debiti in valuta estera a medio o lungo termine. Ris. n. 80/E del 17/6/2005.
- Contributi dai membri di un GEIE alla sua stabile organizzazione. Circ. n. 18/E del 15/2/2005.
- Operazioni tra imprese residenti e imprese domiciliate in territori a fiscalità privilegiata. Mandato senza rappresentanza. indeducibilità dei costi. Ris. n. 12/E del 1/2/2005.

Articolo

111

**Imprese
di assicurazioni
(ex art. 103)**

1. Nella determinazione del reddito delle società e degli enti che esercitano attività assicurative concorre a formare il reddito dell'esercizio la variazione delle riserve tecniche obbligatorie fino alla misura massima stabilita a norma di legge, salvo quanto stabilito nei commi successivi.
 - 1-bis. La variazione delle riserve tecniche obbligatorie relative al ramo vita concorre a formare il reddito dell'esercizio per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi, anche se esenti o esclusi, ivi compresa la quota non imponibile dei dividendi di cui all'articolo 89, comma 2, e delle plusvalenze di cui all'articolo 87. In ogni caso, tale rapporto rileva in misura non inferiore al 95% e nn superiore al 98,5% (1).
 2. Gli utili di cui all'articolo 89, commi 2 e 3, i maggiori e i minori valori iscritti relativi alle azioni, alle quote di partecipazione e agli strumenti finanziari di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d), nonché le plusvalenze e le minusvalenze che fruiscono del regime previsto dall'articolo 87 concorrono a formare il reddito qualora siano relativi ad investimenti a beneficio di assicurati dei rami vita i quali ne sopportano il rischio. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 165 i predetti utili si assumono nell'importo che in base all'articolo 89 concorre a formare il reddito (2).
 3. La variazione della riserva sinistri relativa ai contratti di assicurazione dei rami danni, per la parte riferibile alla componente di lungo periodo, è deducibile in quote costanti nell'esercizio in cui è iscritta in bilancio e nei 4 successivi. È considerato componente di lungo periodo il 75% della medesima riserva sinistri (3).
 - 3-bis. Per le imprese di assicurazione che gestiscono sia il ramo danni che il ramo vita, la valutazione dei titoli e degli strumenti finanziari è attuata separatamente per ciascuno di essi (4).
 4. Le provvigioni relative all'acquisizione dei contratti di assicurazione di durata poliennale stipulati nel periodo di imposta sono deducibili in quote costanti nel periodo stesso e nei 2 successivi; tuttavia per i contratti di assicurazione sulla vita possono essere dedotte per l'intero ammontare nel predetto periodo. Le provvigioni stesse, se iscritte tra gli elementi dell'attivo a copertura delle riserve tecniche, sono deducibili nei limiti dei corrispondenti caricamenti dei premi e per un periodo massimo pari alla durata di ciascun contratto e comunque non superiore a 10 anni.
- (1) *Comma aggiunto dall'art. 38, c. 13-bis, DL 31/5/2010, n. 78, conv. con mod., L. 30/7/2010, n. 122.*

- (2) *Comma sostituito dall'art. 6, c. 11, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 (3) *Comma modificata dall'art. 1, c. 160, L 27/12/2013, n. 147.*
 (4) *Comma aggiunto dall'art. 6, c. 11, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- Circa il c. 1 dell'art. 111 vedi l'art. 1, DL 24/9/2002, n. 209, come modificato dalla legge di conversione.

Giurisprudenza

- Trasferimento dei prezzi in operazioni tra società nazionali. Criterio del valore normale. Cass. civ. Sent. n. 17955 del 24/7/2013.
- Enti di tipo associativo ed esercizio di attività commerciale. Cass. civ. Sent. n. 3360 del 12/2/2013.
- Agevolazioni tributarie. VI direttiva e associazioni sportive dilettantistiche. Cass. civ. Sent. n. 22578 del 11/12/2012.
- Agevolazioni tributarie. Qualificazione di esercizio commerciale all'interno di struttura associativa. Cass. civ. Sent. n. 21406 del 30/11/2012.
- Associazioni sportive e diritto ai benefici. Cass. civ. Sent. n. 8623 del 30/5/2012.
- ENC e presupposti del tributo. Cass. civ. Ord. n. 21875 del 26/10/2010.
- Esenzioni e agevolazioni. Enti di tipo associativo. Cass. civ. Sent. n. 11456 del 12/5/2010.
- Immobili di proprietà di enti ecclesiastici destinati ad attività sanitaria. Cass. civ. Sent. n. 24500 del 20/11/2009.
- Natura non commerciale delle attività svolte a favore degli associati Presupposti dell'esenzione. Fattispecie in tema di consorzi rurali di vigilanza. Cass. civ. Sent. n. 28005 del 25/11/2008.
- Commercio di vendita al pubblico. Licenza. Cass. civ. Sent. n. 22714 del 10/12/2007.
- Commercio di vendita al pubblico. Imposta industrie, commerci, arti e professioni. Cass. civ. Sent. n. 22533 del 26/10/2007.
- Natura non commerciale delle attività svolte a favore degli associati. Cass. civ. Sent. n. 22598 del 20/10/2006.
- Circolo culturale ricreativo. Somministrazione di alimenti e bevande. Esclusione dei corrispettivi dalla base imponibile. Cass. civ. Sent. n. 606 del 13/1/2006.
- Concorrenza in genere. Cass. civ. Sent. n. 612 del 13/1/2006.
- Imposta reddito persone giuridiche. Cass. civ. Sent. n. 19843 del 12/10/2005.
- Associazione culturale. Somministrazione di alimenti e bevande. Esclusione dei corrispettivi dalla base imponibile. Cass. civ. Sent. n. 19009 del 28/9/2005.
- Natura non commerciale delle attività svolte a favore degli associati. Cass. civ. Sent. n. 16032 del 29/7/2005.

Prassi

- Modifiche introdotte alla determinazione del reddito delle società e degli enti che esercitano attività assicurative. Art. 38, c. 13-bis, 13-ter e 13-quater, DL n. 78/2010. Circ. n. 60/E del 23/12/2010.
- Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC). Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità. Circ. n. 51/E del 6/10/2010.
- Istanza di interpello. ALFA SPA. trattamento fiscale delle oscillazioni su cambi degli attivi, denominati in valuta estera, destinati a copertura delle riserve tecniche in valuta. art. 110, c. 3, del Tuir. Ris. n. 125/E del 5/6/2007.
- La deducibilità degli accantonamenti alla riserva sinistri ramo danni. Circ. n. 10/E del 13/3/2006.

Articolo (1)

112

**Operazioni fuori bilancio
(ex art. 103-bis)**

1. Si considerano operazioni «fuori bilancio»:
 - a) i contratti di compravendita non ancora regolati, a pronti o a termine, di titoli e valute;
 - b) i contratti derivati con titolo sottostante;
 - c) i contratti derivati su valute;
 - d) i contratti derivati senza titolo sottostante collegati a tassi di interesse, a indici o ad altre attività.
2. Alla formazione del reddito concorrono i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle operazioni «fuori bilancio» in corso alla data di chiusura dell'esercizio.

3. I componenti negativi di cui al comma 2 non possono essere superiori alla differenza tra il valore del contratto o della prestazione alla data della stipula o a quella di chiusura dell'esercizio precedente e il corrispondente valore alla data di chiusura dell'esercizio. Per la determinazione di quest'ultimo valore, si assume:
- a) per i contratti uniformi a termine negoziati in mercati regolamentari italiani o esteri, l'ultima quotazione rilevata entro la chiusura dell'esercizio;
 - b) per i contratti di compravendita di titoli il valore determinato ai sensi delle lettere a) e b) del comma 4 dell'articolo 94;
 - c) per i contratti di compravendita di valute, il tasso di cambio a pronti, corrente alla data di chiusura dell'esercizio, se si tratta di operazioni a pronti non ancora regolate, il tasso di cambio a termine corrente alla suddetta data per scadenze corrispondenti a quelle delle operazioni oggetto di valutazione, se si tratta di operazioni a termine;
 - d) in tutti gli altri casi, il valore determinato secondo i criteri di cui alla lettera c) del comma 4 dell'articolo 9.
- 3-bis. In deroga al comma 3, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai princ'pi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002, i componenti negativi imputati al conto economico in base alla corretta applicazione di tali princ'pi assumono rilievo anche ai fini fiscali (2).
4. Se le operazioni di cui al comma 1 sono poste in essere con finalità di copertura di attività o passività, ovvero sono coperte da attività o passività, i relativi componenti positivi e negativi derivanti da valutazione o da realizzo concorrono a formare il reddito secondo le medesime disposizioni che disciplinano i componenti positivi e negativi, derivanti da valutazione o da realizzo, delle attività o passività rispettivamente coperte o di copertura.
5. Se le operazioni di cui al comma 2 sono poste in essere con finalità di copertura dei rischi relativi ad attività e passività produttive di interessi, i relativi componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito, secondo lo stesso criterio di imputazione degli interessi, se le operazioni hanno finalità di copertura di rischi connessi a specifiche attività e passività, ovvero secondo la durata del contratto, se le operazioni hanno finalità di copertura di rischi connessi ad insiemi di attività e passività.
6. Salvo quanto previsto dai princ'pi contabili internazionali, ai fini del presente articolo l'operazione si considera con finalità di copertura quando ha lo scopo di proteggere dal rischio di avverse variazioni dei tassi di interesse, dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato il valore di singole attività o passività in bilancio o «fuori bilancio» o di insiemi di attività o passività in bilancio o «fuori bilancio».

(1) *Articolo sostituito dall'art. 11, c. 1, lett. f), DLgs 28/2/2005, n. 38.*

(2) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 58, lett. l), L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19/7/2002. Applicazione dei IAS.

Giurisprudenza

- Accertamento delle imposte sui redditi e IVA Soggetti non residenti. Cass. civ. Sent. n. 16106 del 22/7/2011.
- Soggetti passivi. Interessi conseguiti da banca di san marino su depositi bancari costituiti presso istituti di credito italiani. Cass. civ. Sent. n. 9197 del 21/4/2011.
- Società di capitali ed equiparati. Stabili organizzazioni nel territorio. Cass. civ. Sent. n. 11079 del 7/5/2008.
- Agevolazioni tributarie. Cass. civ. Sent. n. 3415 del 21/2/2005.
- Accertamento delle imposte sui redditi. ritenute alla fonte. interessi e redditi di capitale. interessi per dilazione di pagamento, corresponsione a soggetto non residente e privo di stabile organizzazione in Italia. ritenuta a titolo d'imposta. applicabilità. Fondamento. Cass. civ. Sent. n. 18314 del 10/9/2004.

Prassi

- IAS/IFRS. Parte generale. DLgs 28/2/2005, n. 38, L 24/12/2007, n. 244 e DM

Articolo (1)

113

**Partecipazioni
acquisite
per il recupero
di crediti bancari**

- MEF 1/4/2009, n. 48. Circ. n. 7/E del 28/2/2011.
- Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC). Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata. Circ. n. 51/E del 6/10/2010.
- Interpello. Componenti di reddito in valuta estera. Ris. n. 83/E del 30/3/2009.

1. Gli enti creditizi possono optare per la non applicazione del regime di cui all'articolo 87 alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, nel rispetto delle disposizioni di vigilanza per le banche emanate da parte di Banca d'Italia ai sensi dell'articolo 23 della legge 28/12/2005 n. 262.
2. L'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata quando sussistono:
 - a) nel caso di acquisizione di partecipazioni per il recupero dei crediti, i motivi di convenienza rispetto ad altre forme alternative di recupero dei crediti, le modalità ed i tempi previsti per il recupero e, ove si tratti di partecipazioni dirette nella società debitrice, che l'operatività di quest'ultima sarà limitata agli atti connessi con il realizzo e la valorizzazione del patrimonio;
 - b) nel caso di conversione di crediti, gli elementi che inducono a ritenere temporanea la situazione di difficoltà finanziaria del debitore, ragionevoli le prospettive di riequilibrio economico e finanziario nel medio periodo ed economicamente conveniente la conversione rispetto ad altre forme alternative di recupero dei crediti; inoltre il piano di risanamento deve essere predisposto da più enti creditizi o finanziari rappresentanti una quota elevata dell'esposizione debitoria dell'impresa in difficoltà.
3. L'opzione di cui al comma 1 comporta, nei confronti della società di cui si acquisisce la partecipazione, la rinuncia ad avvalersi delle opzioni di cui alle sezioni II e III del presente capo e della facoltà prevista dall'articolo 115 fino all'esercizio in cui mantenga il possesso delle partecipazioni di cui sopra.
4. Ove sussistano le condizioni di cui ai commi 1, 2 e 3, l'opzione di cui al comma 1 comporta, ai fini dell'applicazione degli articoli 101, comma 5, e 106, da parte degli originari creditori, l'equiparazione ai crediti estinti o convertiti delle partecipazioni acquisite e delle quote di partecipazioni successivamente sottoscritte per effetto dell'esercizio del relativo diritto d'opzione, a condizione che il valore dei crediti convertiti sia trasferito alle azioni ricevute.
5. Gli enti creditizi possono interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27/7/2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente. La relativa istanza deve indicare le condizioni di cui ai commi 2 e 3.
6. L'ente creditizio che non intende applicare il regime di cui all'articolo 87 ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 5, ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve segnalare nella dichiarazione del reddito gli elementi conoscitivi essenziali indicati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

(1) *Articolo aggiunto dall'art. 1, c. 1, DLgs 12/12/2003, n. 344 e sostituito dall'art. 7, c. 1, DLgs 24/9/2015, n. 156.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 11, L 27/7/2000, n. 212. Istanza di interpello.
- Art. 4, c. 3, DM Tesoro 22/6/1993, n. 242632. Despecializzazione degli enti creditizi.

Giurisprudenza

- Soggetti passivi. Interessi conseguiti da banca di san marino su depositi bancari costituiti presso istituti di credito italiani. Cass. civ. Sent. n. 9197 del 21/4/2011.

Prassi

- Le perdite e svalutazioni su crediti. Circ. n. 14/E del 4/6/2014.
- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.
- Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Circ. n. 42/E del 3/8/2010.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.

- Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello. Circ. n. 7/E del 3/3/2009.
- Disapplicazione del regime delle plusvalenze esenti per le partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari. Ris. n. 473/E del 3/12/2008.

Articolo (1)

114

**Banca d'Italia
e Ufficio italiano
dei cambi
(ex art. 104)**

1. Nella determinazione del reddito della Banca d'Italia e dell'Ufficio italiano dei cambi assumono rilevanza i bilanci compilati in conformità ai criteri di rilevazione e di redazione adottati dalla Banca Centrale Europea ai sensi dello Statuto del Sistema europeo di banche centrali (SEBC) e alle raccomandazioni dalla stessa formulate in materia, e non si tiene conto degli utili e dei proventi da versare allo Stato in ottemperanza a disposizioni legislative, regolamentari, statutarie, a deliberazioni del Comitato interministeriale per il credito e il risparmio o a convenzioni con il Ministero dell'economia e delle finanze.
 2. Salvo quanto previsto al comma 1, si applicano le disposizioni di cui agli articoli 110, comma 2, terzo periodo, 106 commi 3, 4 e 5, e 112.
- (1) *Articolo sostituito dall'art. 6, c. 12, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 26/8/1998, n. 319. Riordino dell'Ufficio italiano dei cambi.
- DLgs 10/3/1998, n. 43. Adeguamento dell'ordinamento nazionale alle disposizioni del trattato istitutivo della CE in materia di politica monetaria e di Sistema europeo delle banche centrali.

Prassi

- L 23/12/2000, n 388. Primi chiarimenti. Circ. n. 1/E del 3/1/2001.

Articolo

115

**Opzione
per la trasparenza
fiscale**

1. Esercitando l'opzione di cui al comma 4, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), al cui capitale sociale partecipano esclusivamente soggetti di cui allo stesso articolo 73, comma 1, lettera a), ciascuno con una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale, richiamata dall'articolo 2346 del codice civile, e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50%, è imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Ai soli fini dell'ammissione al regime di cui al presente articolo, nella percentuale di partecipazione agli utili di cui al periodo precedente non si considerano le azioni prive del predetto diritto di voto e la quota di utili delle azioni di cui all'articolo 2350, comma 2, primo periodo, del codice civile, si assume pari alla quota di partecipazione al capitale delle azioni medesime. I requisiti di cui al primo periodo devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo di imposta della partecipata in cui si esercita l'opzione e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione. L'esercizio dell'opzione non è consentito nel caso in cui:
 - a) i soci partecipanti fruiscano della riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società;
 - b) la società partecipata eserciti l'opzione di cui agli articoli 117 e 130 (1).
2. Nel caso in cui i soci con i requisiti di cui al comma 1 non siano residenti nel territorio dello Stato l'esercizio dell'opzione è consentito a condizione che non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti.
3. L'imputazione del reddito avviene nei periodi d'imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata. Le ritenute operate a titolo d'acconto sui redditi di tale società, i relativi crediti d'imposta e gli acconti versati si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno. Le perdite fiscali della società partecipata relative a periodi in cui è efficace l'opzione sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata. Le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate (2).
4. L'opzione è irrevocabile per 3 esercizi sociali della società partecipata e deve essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finan-

ziaria, con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al periodo precedente si applica al termine di ciascun triennio (3).

5. L'esercizio dell'opzione di cui al comma 4 non modifica il regime fiscale in capo ai soci di quanto distribuito dalla società partecipata utilizzando riserve costituite con utili di precedenti esercizi o riserve di cui all'articolo 47, comma 5. Ai fini dell'applicazione del presente comma, durante i periodi di validità dell'opzione, salva una diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili imputati ai soci ai sensi del comma 1. In caso di coperture di perdite, si considerano prioritariamente utilizzati gli utili imputati ai soci ai sensi del comma 1.
 6. Nel caso vengano meno le condizioni per l'esercizio dell'opzione, l'efficacia della stessa cessa dall'inizio dell'esercizio sociale in corso della società partecipata. Gli effetti dell'opzione non vengono meno nel caso di mutamento della compagine sociale della società partecipata mediante l'ingresso di nuovi soci con i requisiti di cui al comma 1 o 2.
 7. Nel primo esercizio di efficacia dell'opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla partecipata. Per la determinazione degli obblighi di acconto della partecipata stessa e dei suoi soci nel caso venga meno l'efficacia dell'opzione, si applica quanto previsto dall'articolo 124, comma 2. Nel caso di revoca dell'opzione, gli obblighi di acconto si determinano senza considerare gli effetti dell'opzione sia per la società partecipata, sia per i soci (4).
 8. La società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito.
 9. Le disposizioni applicative della presente norma sono stabilite dallo stesso decreto ministeriale di cui all'articolo 129.
 10. Ai soggetti di cui al comma 1 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600.
 11. Il socio determina il reddito imponibile oggetto di imputazione rettificando i valori patrimoniali della società partecipata secondo le modalità previste dall'articolo 128, fino a concorrenza delle svalutazioni determinatesi per effetto di rettifiche di valore ed accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, al netto delle rivalutazioni assoggettate a tassazione, dedotte dal socio medesimo nel periodo di imposta antecedente a quello dal quale ha effetto l'opzione di cui al comma 4 e nei 9 precedenti.
 12. Per le partecipazioni in società indicate nel comma 1 il relativo costo è aumentato o diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati ai soci ed è altresì diminuito, fino a concorrenza dei redditi imputati, degli utili distribuiti ai soci.
- (1) *Comma sostituito dall'art. 7, c. 1, DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 - (2) *Comma modificato dall'art. 36, c. 9, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248.*
 - (3) *Comma modificato dall'art. 16, c. 1, DLgs 21/11/2014, n. 175 e successivamente dall'art. 7-quater, c. 27, lett. b), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod., L 1/12/2016, n. 225.*
 - (4) *Comma modificato dall'art. 7-quater, c. 27, lett. a), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod., L 1/12/2016, n. 225.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2346 codice civile. Emissione delle azioni.
- Art. 2350 codice civile. Diritto agli utili e alla quota di liquidazione.
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 4/8/2004.
- DM 23/4/2004. Regime di tassazione per trasparenza.
- Art. 81, DL 25/6/2008, n. 112. Settori petrolifero e del gas.
- Vedi il c. 2 dell'art. 17, DLgs 18/11/2005, n. 247 sull'applicabilità delle disposizioni di cui al c. 11 dell'art. 115.
- DM 18/3/2008.
- Art. 40, c. 3, DPR 29/9/1973, n. 600. Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti

- diversi dalle persone fisiche.
- DL 22/10/2016, n. 193. Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili.
- DLgs 21/11/2014, n. 175. Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi pre-compilata.
- DPCM 13/6/2014. Proroga dei termini di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni presentate dai soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono elaborati gli studi di settore.
- DL 30/11/2013, n. 133. Disposizioni urgenti concernenti l'IMU, l'alienazione di immobili pubblici e la Banca d'Italia.
- DPCM 13/6/2013. Differimento, per l'anno 2013, dei termini di effettuazione dei versamenti dovuti dai soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore.

Giurisprudenza

- ILOR esistenza di organizzazione imprenditoriale. Cass. civ. Sent. n. 17357 del 30/7/2014.
- Tributi diversi oggetto di separati giudizi. Cass. civ. Sent. n. 235 del 9/1/2014.
- Prevalenza del lavoro rispetto all'organizzazione. Cass. civ. Sent. n. 27985 del 21/12/2011.
- Responsabilità patrimoniale. Cass. civ. Ord. n. 25242 del 14/12/2010.
- Credito per l'IRAP. Cass. civ. Ord. n. 4861 del 1/3/2010.
- ILOR. Cass. civ. Sent. n. 28558 del 2/12/2008.
- ILOR. Onere della prova. Cass. civ. Sent. n. 22550 del 8/9/2008.
- ILOR. In genere. Cass. civ. Sent. n. 22710 del 10/12/2007.
- ILOR. Contratto agenzia. Cass. civ. Sent. n. 23871 del 19/11/2007.
- Applicabilità dell'attività di farmacia. Cass. civ. Sent. n. 17116 del 3/8/2007.
- Redditi derivanti da beni di proprietà degli IACP. Cass. civ. Sent. n. 2436 del 5/2/2007.
- Determinazione del reddito d'impresa: con riferimento ai periodi d'imposta anteriori al 1/1/1988, le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso o la liquidazione dell'azienda concorrono alla formazione del reddito d'impresa soltanto ai fini dell'IRPEF e non anche ai fini dell'ILOR, con la conseguenza che ad esse non si applica l'esenzione ex art. 115, c. 2, lett. e-bis), del Tuir. Cass. civ. Sent. n. 2277 del 2/2/2007.
- Società di fatto. i criteri di identificazione della società di fatto sono diversi da quelli che assumono rilevanza nei rapporti contrattuali di diritto privato. Cass. civ. Sent. n. 27775 del 16/12/2005.

Prassi

- Remissione in bonis. Circ. n. 38/E del 28/9/2012.
- Differimento, per l'anno 2012, dei termini di effettuazione dei versamenti dovuti dai contribuenti. Effetti sul piano di rateazione delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte e della cedolare secca. Ris. n. 69/E del 21/6/2012.
- Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa ai sensi del DL n. 98 del 6/7/2011, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. Circ. n. 53/E del 6/12/2011.
- Interpello. Regime della trasparenza. Ris. n. 99/E del 3/10/2011.
- Reti di imprese. Circ. n. 15/E del 14/4/2011.
- Addizionale IRES per il settore energetico. Circ. n. 35/E del 18/6/2010.
- Risposte a quesiti in materia di controllo delle compensazioni IVA e ad altri quesiti sulla compilazione del modello F24. Circ. n. 29/E del 3/6/2010.
- Problematiche di natura interpretativa in materia di termini per l'accertamento. Circ. n. 54/E del 23/12/2009.
- Istituzione dei codici tributo per il versamento di somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell'art. 36-bis, DPR n. 600/1973. Ris. n. 193/E del 27/7/2009.
- Parziale deducibilità forfetaria dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi. Circ. n. 16/E del 14/4/2009.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio. Modifiche alla disciplina della rinuncia all'impugnativa. Circ. n. 4/E del 16/2/2009.
- Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F 24, delle imposte sostitutive. Ris. n. 237/E del 10/6/2008.
- Efficacia opzione per la trasparenza fiscale. Ris. n. 361/E del 11/12/2007.
- Determinazione del reddito di una società estera tassata ai sensi dell'art. 167, c. 1, del Tuir. Tassazione dei dividendi distribuiti da una società estera in ec-

- cedenza rispetto al reddito già tassato ai sensi dell'art. 167, c. 1, Tuir. Ris. n. 191/E del 27/7/2007.
- DPCM 14/6/2007. Proroga dei termini di versamento per i soggetti interessati dagli studi di settore. Applicazione della proroga al versamento dei contributi previdenziali dovuti dai soci di S.r.l. "non trasparenti" iscritti negli elenchi IVS. Ris. n. 173/E del 16/7/2007.
- Modifiche al DM 20/3/2007. Indicatori di normalità economica. Proroga dei termini per l'effettuazione dei versamenti e ulteriori precisazioni in materia di studi di settore. Circ. n. 41/E del 6/7/2007.
- Riporto perdite nella trasparenza fiscale. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- SAS. Ris. n. 136/E del 7/12/2006.
- Prima applicazione (F.T.A.) dei principi contabili internazionali. Trattamento di fine rapporto. Ris. n. 133/E del 16/11/2006.
- Riporto perdite nella trasparenza fiscale. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Utili percepiti da soggetto non residenti in caso di azioni fiduciariamente intestate a società fiduciaria. Ris. n. 37/E del 13/3/2006.
- Tassazione dei redditi di partecipazione in società italiana trasparente. Ris. n. 171/E del 19/12/2005.
- Deducibilità degli interessi passivi. Circ. n. 46/E del 2/11/2005.
- Concordato preventivo. Circ. n. 5/E del 4/2/2005.

Articolo (1)

116

Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria

1. L'opzione di cui all'articolo 115 può essere esercitata con le stesse modalità ed alle stesse condizioni, ad esclusione di quelle indicate nel comma 1 del medesimo articolo 115, dalle società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa (2).
 2. Si applicano le disposizioni del terzo e del quarto periodo del comma 3 dell'articolo 115 e quelle del primo e terzo periodo del comma 3 dell'articolo 8. Le plusvalenze di cui all'articolo 87 e gli utili di cui all'articolo 89, commi 2 e 3, concorrono a formare il reddito imponibile nella misura indicata, rispettivamente, nell'articolo 58, comma 2, e nell'articolo 59 (3).
 - 2-bis. In alternativa a quanto disposto dai commi 1 e 2, le società ivi previste possono esercitare l'opzione per l'applicazione del regime di cui all'articolo 55-bis. Gli utili di esercizio e le riserve di utili derivanti dalle partecipazioni nelle società che esercitano l'opzione di cui all'articolo 55-bis si considerano equiparati alle somme di cui al comma 3 dello stesso articolo (4).
- (1) *Rubrica sostituita dall'art. 1, c. 547, lett. c), n. 1), L 11/12/2016, n. 232.*
 (2) *Comma modificato dall'art. 36, c. 16, lett. a), DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248.*
 (3) *Comma modificato dall'art. 36, c. 10 e c. 16, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006, n. 248.*
 (4) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 547, lett. c), n. 2), L 11/12/2016, n. 232.*

Note di collegamento

Normativa

- DM 23/4/2004. Regime di tassazione per trasparenza.
- Vedi art. 1, DPCM 31/5/2007.

Giurisprudenza

- Attività di agente o rappresentante di commercio. Presunzione di organizzazione di tipo imprenditoriale. Onere della prova posta a carico del contribuente dei presupposti di fatto necessari per l'esenzione. Organizzazione d'impresa rilevabile dal quadro "F" del modello 740. Cass. civ. Sent. n. 13005 del 4/6/2007.

Prassi

- Remissione in bonis. Circ. n. 38/E del 28/9/2012.
- Beni concessi in godimento a soci o familiari. Circ. n. 36/E del 24/9/2012.
- Differimento, per l'anno 2012, dei termini di effettuazione dei versamenti dovuti dai contribuenti. Effetti sul piano di rateazione delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte e della cedolare secca. Ris. n. 69/E del 21/6/2012.
- Prevenzione e contrasto dell'evasione. Anno 2012. Circ. n. 18/E del 31/5/2012.
- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità. Circ. n. 17/E del 30/5/2012.

- Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa ai sensi del DL n. 98 del 6/7/2011, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. Circ. n. 53/E del 6/12/2011.
- Interpello. Regime della trasparenza. Ris. n. 99/E del 3/10/2011.
- Reti di imprese. Circ. n. 15/E del 14/4/2011.
- Interpello. Regime dei contribuenti minimi in merito alla fattispecie di esclusione. Ris. n. 27/E del 7/3/2011.
- Esclusione da imposizione fiscale degli aumenti di capitale. Circ. n. 53/E del 21/12/2009.
- Interpello. Diritto di superficie. Ris. n. 112/E del 28/4/2009.
- Parziale deducibilità forfetaria dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi. Circ. n. 16/E del 14/4/2009.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio. Modifiche alla disciplina della rinuncia all'impugnativa. Circ. n. 4/E del 16/2/2009.
- Regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi. Circ. n. 73/E del 21/12/2007.
- Reddito di una società estera tassata ex art. 167, c. 1, del Tuir. Tassazione dei dividendi distribuiti da una società estera in eccedenza rispetto al reddito già tassato ex art. 167, c. 1, Tuir. Ris. n. 191/E del 27/7/2007.
- Proroga dei termini di versamento per i soggetti interessati dagli studi di settore. Applicazione della proroga al versamento dei contributi previdenziali dovuti dai soci di SRL "non trasparenti" iscritti negli elenchi IVS. Ris. n. 173/E del 16/7/2007
- Indicatori di normalità economica. Proroga dei termini per l'effettuazione dei versamenti e ulteriori precisazioni in materia di studi di settore. Circ. n. 41/E del 6/7/2007.
- Interpello. opzione per la trasparenza fiscale. Errata indicazione della compagine sociale. Ris. n. 142/E del 21/6/2007.
- Riporto perdite nella trasparenza fiscale. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- Interpello SAS. Ris. n. 136/E del 7/12/2006.
- Modifiche al regime di trasparenza delle SRL a ristretta base proprietaria. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Utili percepiti da soggetti non residenti in caso di azioni fiduciariamente intestate a società fiduciaria. Ris. n. 37/E del 13/3/2006.
- Deducibilità degli interessi passivi. Circ. n. 46/E del 2/11/2005.

SEZIONE II

Consolidato nazionale

Articolo

117

Soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate residenti

1. La società o l'ente controllante e ciascuna società controllata rientranti fra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), fra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, con i requisiti di cui all'articolo 120, possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo.
2. I soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), possono esercitare l'opzione di cui al comma 1 in qualità di controllanti ed a condizione:
 - a) di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione;
 - b) di esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa, come definita dall'articolo 55, mediante una stabile organizzazione, come definita dall'articolo 162, che assume la qualifica di consolidante (1);
- 2-bis. I soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), privi del requisito di cui alla lettera b) del comma 2, residenti in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, che rivestono una forma giuridica analoga a quelle previste dall'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), possono designare una società residente nel territorio dello Stato o non residente di cui al comma 2-ter, controllata ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120, ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo congiuntamente con ciascuna società residente o non residente

di cui al comma 2-ter, su cui parimenti essi esercitano il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120. La controllata designata non può esercitare l'opzione con le società da cui è partecipata. Agli effetti del presente comma:

- a) la controllata designata, in qualità di consolidante, acquisisce tutti i diritti, obblighi ed oneri previsti dagli articoli da 117 a 127 per le società o enti controllanti;
 - b) i requisiti del controllo di cui al comma 1 devono essere verificati in capo al soggetto controllante non residente;
 - c) l'efficacia dell'opzione è subordinata alla condizione che il soggetto controllante non residente designi la controllata residente assumendo, in via sussidiaria, le responsabilità previste dall'articolo 127 per le società o enti controllanti;
 - d) in ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio o di revoca dell'opzione, le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'articolo 122 sono attribuite esclusivamente alle controllate che le hanno prodotte, al netto di quelle utilizzate, e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati (2);
 - e) se il requisito del controllo nei confronti della controllata designata cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio, il soggetto controllante non residente può designare, tra le controllate appartenenti al medesimo consolidato, un'altra controllata residente avente le caratteristiche di cui al presente comma senza che si interrompa la tassazione di gruppo. La nuova controllata designata assume le responsabilità previste dall'articolo 127 per le società o enti controllanti relativamente ai precedenti periodi d'imposta di validità della tassazione di gruppo, in solido con la società designata nei cui confronti cessa il requisito del controllo (3).
- 2-ter. I soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), controllati ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, possono esercitare l'opzione di cui al comma 1 in qualità di controllata mediante una stabile organizzazione come definita dal comma 1-bis dell'articolo 120 (4).
3. Permanendo il requisito del controllo di cui al comma 1, l'opzione ha durata per tre esercizi sociali ed è irrevocabile. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al periodo precedente si applica al termine di ciascun triennio. In caso di rinnovo tacito dell'opzione la società o ente controllante può modificare il criterio utilizzato, ai sensi dell'articolo 124, comma 4, per l'eventuale attribuzione delle perdite residue, in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di revoca dell'opzione, alle società che le hanno prodotte, nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende rinnovare l'opzione. Nel caso venga meno il requisito del controllo di cui al comma 1 si determinano le conseguenze di cui all'articolo 124 (5).
- (1) *Comma modificato dall'art. 6, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
 (2) *Lettera così modificata dall' art. 7-quater, c. 27, lett. a), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod, L 1/12/2016, n. 225.*
 (3) *Comma aggiunto dall'art. 6, c. 1, lett. b), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
 (4) *Comma aggiunto dall'art. 6, c. 1, lett. b), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
 (5) *Comma modificato dall'art. 8, c. 1, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247 e, successivamente, dall' art. 7-quater, c. 27, lett. c), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod, L 1/12/2016, n. 225.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2359 codice civile.
- Art. 4, c. 1 lett. m), DLgs n. 344 del 12/12/2003. Revocabilità dell'opzione, Condizioni.
- Art. 1 e art. 2 del DM 23/4/2004. Disposizioni applicative del regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali, di cui all'art. 115 e 116 del Tuir.
- Art. 1 DM 9/6/2004 MEF. Disposizioni applicative del regime di tassazione del

- consolidato nazionale.
- Art. 2, art. 4 e art. 15, DM 9/6/2004.
- Art. 13 del DM 7/9/2007 n. 174. MEF Regolamento recante disposizioni in materia di SIIQ.
- Art. 1 Provvedimento 2/8/2004. Approvazione del modello per la “Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale”, con le relative istruzioni per la compilazione.
- Art. 1, c. 49, L 24/12/2007, n. 244 e art. 1 e 4, DM 18/3/2008, imposta sostitutiva sull'ammontare delle differenze tra valori civili e valori fiscali.
- Art. 81, c. 16 e 16-bis, DL 25/6/2008, n. 112, conv. con mod., L n. 133 del 6/8/2008. Addizionale IRES dovuta da soggetti operanti nel settore energetico.
- Art. 3, c. 2, DL 10/2/2009 n. 5, conv. in L n. 33 del 9/4/2009. Distretti produttivi e reti di imprese.
- Art. 2, c. 36-sexies e 36-septies, DL 13/8/2011 n. 138, conv. con mod., L 14/9/2011 n. 148. Società di comodo comprese nel perimetro di consolidamento.
- Art. 2, c. 1, 2, 3 e 3-bis, DL 2/3/2012, n. 16.
- Art. 6 del DM 14/3/2012. Soggetti aderenti al regime di consolidamento fiscale. Disposizioni di attuazione dell'art. 1, DL 6/12/2011, n. 201 concernente l'Ace.
- Art. 2 L 30/11/2013, n. 133. Disposizioni in materia di acconti di imposte.
- Art. 4 del DI del 30/1/2014. MEF in materia di incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative.

Giurisprudenza

- Dichiarazione fiscale consolidante. Imposte versate estero. Legittimità detrazione. Sussiste. Legittimità rimborso. Conseguenze. Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano, 27/1/2012, n. 8.
- Circa l'iscrizione a ruolo provvisoria e alla riscossione in pendenza di giudizio, le conseguenze ai fini IRES rimangono a carico della consolidante. Comm. Trib. Prov. Treviso, 27/2/2013, n. 24.
- Delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, art. 3 DLgs n. 74 del 2000. Regime fiscale del consolidato nazionale. Momento e luogo perfezionamento Presentazione della dichiarazione consolidata del gruppo societario da parte della società controllante. Cass. pen. Sez. I, 10/10/2013, n. 43899
- Rapporto di pregiudizialità tra il giudicato formatosi in ordine all'imposta teorica dovuta dalle società consolidate nel CNM e quella effettiva conseguentemente poi dovuta dalla società consolidante. Sussistenza. Commiss. Trib. Reg. Lombardia 17/10/2013, n. 163.
- Soggettività tributaria della società controllata/consolidata. Sussistenza. Obbligo di contraddittorio solo con la società sottoposta ad accertamento. Obbligo di notifica degli atti anche alla consolidante. Commiss. Trib. Reg. Puglia, 13/07/2015.

Prassi

- Chiarimenti sul regime del consolidato nazionale. Circ. n. 53/E del 20/12/2004.
- Effetti fiscali per le società dell'area di consolidamento in ipotesi di scissione parziale. Consolidato e pianificazione fiscale concordata. Partecipazioni di controllo indiretto e demoltiplicatore. Interruzione anticipata del consolidato. Criterio per l'attribuzione delle perdite Circ. n. 10/E del 16/3/2005.
- Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato. Ris. n. 35/E del 18/7/2005.
- Società con sede in Olanda. Disciplina ai fini del consolidato. Ris. n. 123/E del 12/8/2005.
- Impossibilità di modificare la scelta operata in merito all'attribuzione delle perdite residue attraverso la comunicazione di avvio del regime. Ris. n. 113/E del 13/10/2006.
- Opzione, in qualità di controllante da parte di società beneficiaria di scissione. Ris. n. 17/E del 1/2/2007.
- Opzione per il consolidato fiscale nazionale da parte di società consortile di capitali. Ris. n. 52/E del 15/3/2007.
- Rinnovo dell'opzione del consolidato a seguito di fusione tra società consolidate. Ris. n. 305/E del 25/10/2007.
- Consolidato nazionale. Istruzioni operative sul procedimento di accertamento. Circ. n. 60/E del 31/10/2007.
- SIIQ. Circ. n. 8/E del 31/1/2008.
- “Telefisco 2008” del 29/1/2008 e risposte ad ulteriori quesiti. Deducibilità degli interessi passivi nel consolidato e rapporti tra tonnage tax e consolidato. Circ. n. 12/E del 19/2/2008.
- Fusione per incorporazione di una società esterna al consolidato. Ris. n. 103/E del 20/3/2008.
- Incorporazione della consolidante da parte di un'altra società non inclusa nel consolidato. Ris. n. 139/E del 9/4/2008.

- Fusione inversa ad opera del soggetto consolidante. Ris. n. 251/E del 19/6/2008.
- Ammissione al regime del consolidato fiscale nazionale nell'ipotesi di società estera fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'art. 73, c. 5-bis del Tuir. Ris. n. 409/E del 30/10/2008.
- Fusione tra società di diversi Stati membri dell'UE ai sensi dell'art. 178 e 179 del Tuir ed esercizio dell'opzione per il regime consolidato da parte della stabile organizzazione. Ris. n. 21/E del 27/1/2009.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Modifica della data di chiusura degli esercizi sociali dei soggetti partecipanti. Rimborso dell'IRES per soggetti in regime di trasparenza o partecipanti al consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Prevenzione e contrasto dell'evasione anno 2009. Indirizzi operativi. Circ. n. 13/E del 9/4/2009.
- Richiesta di parere in merito alla rilevanza del contratto di pegno in relazione alla sussistenza dei requisiti soggettivi di accesso al consolidato nazionale. Ris. n. 240/E del 27/8/2009.
- Richiesta di parere in merito alla sussistenza del requisito del controllo di diritto ex art. 2359, c. 1, n. 1), codice civile, ai fini dell'accesso al consolidato nazionale. Ris. n. 245/E del 1/9/2009.
- Parziale deducibilità forfetaria dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi. Circ. n. 16/E del 14/4/2009.
- Natura interpretativa in materia di termini per l'accertamento. Circ. n. 54/E del 23/12/2009.
- Riporto delle perdite fiscali nelle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono società che partecipano ad un consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 9/E del 9/3/2010.
- Razionalizzazione dell'accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale. Circ. n. 4/E del 15/2/2011.
- Riporto delle perdite fiscali pregresse delle società che partecipano ad operazioni di fusione, bilancio di riferimento. Ris. n. 54/E del 9/5/2011.
- Chiarimenti in materia di CFC. Circ. n. 23/E del 26/5/2011.
- Nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-bis, DPR 29/9/1973, n. 600 e all'art. 9-bis, DLgs 19/6/1997, n. 218. Circ. n. 27/E del 6/6/2011.
- Remissione in bonis. Art. 2, c. 1, 2, 3 e 3-bis, DL 2/3/2012, n. 16, conv. con mod., L. 26/4/2012, n. 44. Primi chiarimenti. Circ. n. 38/E del 28/9/2012.
- Maggiorazione IRES per le società non operative. Circ. n. 3/E del 4/3/2013.
- Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente. Circ. n. 8/E del 3/4/2013.
- Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale. Circ. n. 3/E del 21/3/2014.
- Addizionale dell'imposta sul reddito delle società per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese assicurative. Circ. n. 15/E del 5/6/2014.
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati. Circ. n. 16/E del 11/6/2014.
- Chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle "operazioni di acquisizione con indebitamento". La deducibilità degli interessi passivi ed il trattamento delle componenti reddituali destinate a soggetti localizzati in paesi esteri. Circ. n. 6/E del 30/03/2016.
- Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata. Circ. n. 12/E del 08/04/2016.
- Disciplina dell'opzione per il mantenimento dell'applicazione delle disposizioni sulla trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta. Art. 11 DL 3/5/2016, n. 59. Circ. n. 32/E del 27/07/2016.
- Artt. 3 e seguenti DLgs 5/8/2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo. Circ. n. 38/E del 16/09/2016.
- Chiarimenti in tema di consolidato nazionale - Artt. 117 e seguenti del Tuir. Circ. n. 40/E del 26/09/2016.
- Interpello Art. 11, L. 27/7/2000, n. 212. Riconoscimento in prededuzione alle società aderenti al consolidato delle perdite fiscali trasferite in passato alla fiscal unit e non ancora utilizzate. Disciplina normativa e accordi di consolidamento. Art. 122 del Tuir e art. 5 DM 9/6/2004. Ris. n. 121/E del 27/12/2016.

Articolo

118

Effetti
dell'esercizio
dell'opzione

1. L'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante. Al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo.
 - 1-bis. Ai fini della determinazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 165:
 - a) per reddito complessivo deve intendersi il reddito complessivo globale;
 - b) la quota di imposta italiana fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera è calcolata separatamente per ciascuno dei soggetti partecipanti al consolidato, e per ciascuno Stato;
 - c) nelle ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio o di revoca dell'opzione il diritto al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza di cui all'articolo 165, comma 6, compete ai soggetti che hanno prodotto i redditi all'estero (1).
 2. Le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo di cui alla presente sezione possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono. Le eccedenze d'imposta riportate a nuovo relative agli stessi esercizi possono essere utilizzate dalla società o ente controllante o alternativamente dalle società cui competono. Resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 602.
 3. Gli obblighi di versamento a saldo e in acconto competono esclusivamente alla controllante. L'acconto dovuto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, come indicata nella dichiarazione dei redditi, presentata ai sensi dell'articolo 122. Per il primo esercizio la determinazione dell'acconto dovuto dalla controllante è effettuata sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate. Si applicano, in ogni caso, le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto-legge 2/3/1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27/4/1989, n. 154.
 4. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse le somme percepite o versate tra le società di cui al comma 1 in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti.
- (1) *Comma aggiunto dall'art. 8, c. 2, DLgs 18/11/2005, n. 247 e lettera modificata dall'art. 7-quater, c. 27, lett. a), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod. L. 1/12/2016, n. 225.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 96 c., 7 e 8 del Tuir.
- Art. 7, c. 1, lett. a) e art. 9, c. 2, DM 9/6/2004. Computo delle perdite.
- Art. 7, c. 1, lett. b), DM 9/6/2004. Eccedenze d'imposta riportate a nuovo.
- Art. 13 DM 9/6/2004. Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio.
- Art. 6 del DM 14/3/2012. Soggetti aderenti al regime di consolidamento fiscale. Disposizioni di attuazione dell'art. 1, DL 6/12/2011, n. 201 concernente l'Ace.
- Art. 2 L 30/11/2013, n. 133 Disposizioni in materia di acconti di imposte.
- Art. 4 del DI 30/1/2014 MEF in materia di incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative.

Giurisprudenza

- Rilievi inerenti l'indeducibilità di costi per prestazioni di servizi ricevuti da altre società del gruppo partecipanti alla tassazione consolidata di gruppo. Carezza di interesse ad agire da parte dell'Ufficio, stante l'assenza di un concreto danno erariale. Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sent. 8/3/2010 n. 45.
- Cessione intersoggettiva del credito IRES. Condizioni per l'efficacia. Comm. Trib. Prov. Firenze, Sent. 19/5/2011, n. 42.

- Eccedenza a credito. Mancata compilazione dell'apposito quadro del consolidato fiscale. Preclusione all'utilizzo. Non sussiste. Comm. Trib. Prov. Modena, Sent. 22/4/2011, n. 157.
- Consolidato. Cessione intersoggettiva del credito IRES. Condizione per l'efficacia. Art. 43 ter, DPR n. 602/1973. Commiss. Trib. Prov. Firenze, 19/5/011, n. 42.
- Società consolidante non operativa. Determinazione reddito minimo. Legittimità compensazione. Commiss. Trib. Reg. Lombardia, 31/1/2013, n. 16.
- Cooperativa mutualità prevalente. Opzione consolidato fiscale nazionale. Utilizzo perdite in compensazione con utili controllate. Parte eccedente utile fiscale esente. Ammissibilità. Commiss. Trib. Prov. Reggio Emilia, 4/6/2013, n. 132.

Prassi

- Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale. Circ. n. 35/E del 18/7/2005.
- Rettifiche di consolidamento. Rideterminazione del pro-rata patrimoniale. Società di comodo inclusa nel perimetro di consolidamento. Ris. n. 36/E del 8/3/2007.
- Scissione di società consolidante e trattamento perdite. Ris. n. 48/E del 13/3/2007.
- Ipotesi di rilievo per indebita compensazione di perdite relative ad esercizi precedenti a quello di avvio della tassazione di gruppo. Ris. n. 160/E del 9/7/2007.
- Parere in merito all'assoggettamento ad imposta di registro degli accordi di consolidamento. Ris. n. 166/E del 12/7/2007.
- Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale. Ris. n. 355/E del 6/12/2007.
- Profili interpretativi emersi nel corso della manifestazione "Telefisco 2008" del 29/1/2008 e risposte ad ulteriori quesiti. Deducibilità degli interessi passivi nel consolidato e rapporti con tonnage. Circ. n. 12/E del 19/2/2008.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Rimborso dell'IRES per soggetti in regime di trasparenza o partecipanti al consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Fusione per incorporazione. Società incorporante. Perdite pregresse. Compensazione con i redditi dell'incorporata. Ris. n. 174/E del 6/7/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Rapporti con la disciplina del consolidato nazionale. Circ. n. 37/E del 22/7/2009.
- Natura interpretativa in materia di termini per l'accertamento. Circ. n. 54/E del 23/12/2009.
- Riporto delle perdite fiscali nelle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono società che partecipano ad un consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 9/E del 9/3/2010.
- Razionalizzazione dell'accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale. Circ. n. 4/E del 15/2/2011.
- Nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-bis, DPR 29/9/1973, n. 600 e all'art. 9-bis, DLgs 19/6/1997, n. 218. Circ. n. 27/E del 6/6/2011.
- Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa ai sensi del DL n. 98 del 6/7/2011, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. Circ. n. 53/E del 6/12/2011.
- Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente. Circ. n. 8/E del 3/4/2013.
- Maggiorazione IRES per le società non operative. Circolare n. 3/E del 4/3/2013.
- Addizionale dell'imposta sul reddito delle società per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese assicurative. Circ. n. 15/E del 5/6/2014.
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati. Circ. n. 16/E del 11/6/2014.
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati. Circ. n. 16/E del 11/6/2014.
- Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata. Circ. n. 12/E del 08/04/2016.
- Chiarimenti in tema di consolidato nazionale - Artt. 117 e seguenti del Tuir. Circ. n. 40/E del 26/09/2016.
- Interpello Art. 11, L 27/7/2000, n. 212. Riconoscimento in prededuzione alle società aderenti al consolidato delle perdite fiscali trasferite in passato alla fiscal unit e non ancora utilizzate. Disciplina normativa e accordi di consolidamento. Art. 122 del Tuir e art. 5 del DM 9/6/2004. Ris. n. 121/E del 27/12/2016.

Articolo

119

Condizioni
per l'efficacia
dell'opzione

1. L'opzione può essere esercitata da ciascuna entità legale solo in qualità di controllante o solo in qualità di controllata e la sua efficacia è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni:
 - a) identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante;
 - b) esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e dell'ente o società controllante;
 - c) elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione prevista dall'articolo 117. L'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione di cui all'articolo 122;
 - d) l'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (1).
2. Non viene meno l'efficacia dell'opzione nel caso in cui per effetto di operazioni di fusione, di scissione e di liquidazione volontaria si determinano all'interno dello stesso esercizio più periodi d'imposta. Il decreto di cui all'articolo 129 stabilisce le modalità e gli adempimenti formali da porre in essere per pervenire alla determinazione del reddito complessivo globale.
 - (1) *Lettera modificata dall'art. 16, c. 2, DLgs 21/11/2014, n. 175; con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, vedi il comma 5 del medesimo art. 16, DLgs 175/2014. Per memoria si riproduce lettera precedente: "l'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo di imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa secondo le modalità previste dal decreto di cui all'articolo 129".*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 5, art. 6 e art. 14 del DM 9/6/2004.
- Provvedimento del 2/8/2004. Approvazione del modello per la comunicazione.
- Art. 1, DPCM 27/10/2004. Differimento del termine per la comunicazione dell'opzione.
- Art. 2, DL 2/3/2012, n. 16. Comunicazioni e adempimenti formali.
- Art. 16, c. 2, DLgs 21/11/2014, n. 175. Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzione.

Prassi

- Richiesta di parere in merito all'ipotesi di omessa presentazione del modello CNM da parte della società consolidante. Ris. n. 168/E del 12/7/2007.
- Rinnovo dell'opzione del consolidato a seguito di fusione tra società consolidate. Ris. n. 305/E del 25/10/2007.
- Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale. Ris. n. 355/E del 6/12/2007.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Modifica della data di chiusura degli esercizi sociali dei soggetti partecipanti. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Fusione per incorporazione di società consolidanti. Richiesta di continuazione del regime di tassazione. Ris. n. 101/E del 9/4/2009.
- Remissione in bonis. Circ. n. 38/E del 28/9/2012.
- Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale. Circ. n. 3/E del 21/3/2014.
- Commento alle novità fiscali. DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzione. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Chiarimenti in tema di consolidato nazionale - Art. 117 e seguenti del Tuir. Circ. n. 40/E del 26/09/2016.
- Interpello Art. 11, L 27/7/2000, n. 212. Riconoscimento in prededuzione alle società aderenti al consolidato delle perdite fiscali trasferite in passato alla fiscal unit e non ancora utilizzate. Disciplina normativa e accordi di consolidamento. Art. 122 del Tuir e art. 5 del DM 9/6/2004. Ris. n. 121/E del 27/12/2016.

Articolo

120

**Definizione
del requisito
di controllo**

1. Agli effetti della presente sezione si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata:
 - a) al cui capitale sociale la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50%, da determinarsi relativamente all'ente o società controllante tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo, senza considerare le azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'articolo 2346 del codice civile;
 - b) al cui utile di bilancio la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50% da determinarsi relativamente all'ente o società controllante, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo e senza considerare la quota di utile di competenza delle azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'articolo 2346 del codice civile.
- 1-bis. Si considerano altresì controllate le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, come definite dall'articolo 162, dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), residenti in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, che rivestono una forma giuridica analoga a quelle di cui al comma 1, con i requisiti di cui al medesimo comma (1).
2. Il requisito del controllo di cui all'articolo 117, comma 1 deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o ente controllante e la società controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione.
 - (1) *Comma aggiunto dall'art. 6, c. 2, DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2 e art. 3 del DM 9/6/2004.

Prassi

- Esercizio dell'opzione, in qualità di controllante da parte di società beneficiaria di scissione. Ris. n. 17/E del 1/2/2007.
- Fusione per incorporazione di una consolidante in altra consolidante, inclusione delle società partecipanti al consolidato facente capo alla incorporata nel consolidato della incorporante sin dal periodo di imposta nel quale ha effetto la fusione. Esclusione della necessità della retrodatazione. Ris. n. 116/E del 25/5/2007.
- Rilevanza del contratto di pegno in relazione alla sussistenza dei requisiti soggettivi di accesso al consolidato nazionale. Ris. n. 240/E del 27/8/2009.
- Rilevanza del requisito del controllo di diritto rispetto al controllo effettivo ai fini dell'opzione per il consolidato nazionale. Ris. n. 245/E del 1/9/2009.
- Problematiche di natura interpretativa in materia di termini per l'accertamento. Circ. n. 54/E del 23/12/2009.
- Disposizioni antielusive, disconoscimento ai fini fiscali di trasformazione societaria, impossibilità di accedere al regime di tassazione di gruppo. Ris. n. 84/E del 27/11/2013.
- Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale. Circ. n. 3/E del 21/3/2014.
- Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata. Circ. n. 12/E del 08/04/2016.
- Chiarimenti in tema di consolidato nazionale - Artt. 117 e seguenti del Tuir. Circ. n. 40/E del 26/09/2016.

Articolo

121

**Obblighi
delle società
controllate**

1. Per effetto dell'esercizio congiunto dell'opzione di cui all'articolo 117, ciascuna società controllata, secondo quanto previsto dal decreto di cui all'articolo 129, deve:
 - a) compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9/7/1997, n. 241, e degli acconti autonomamente versati. Al modello deve essere allegato il prospetto di cui all'articolo 109, comma 4, lettera b), con le indicazioni richieste relative ai componenti negativi di

- reddito dedotti;
- b) fornire alla società controllante i dati relativi ai beni ceduti e acquistati secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 123, specificando la differenza residua tra valore di libro e valore fiscale riconosciuto;
- c) fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante per consentire a quest'ultima l'adempimento degli obblighi che le competono nei confronti dell'Amministrazione finanziaria anche successivamente al periodo di validità dell'opzione.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 7 e 8 DM 9/6/2004. Per la soppressione delle rettifiche di consolidamento relative a dividendi e pro-rata patrimoniale, vedasi successivo art. 122. Per la soppressione del regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo, vedasi successivo art. 123.

Prassi

- Chiarimenti sul regime del consolidato nazionale. Circ. n. 53/E del 20/12/2004.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Rimborso dell'IRES per soggetti in regime di trasparenza o partecipanti al consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Rapporti con la disciplina del consolidato nazionale. Circ. n. 37/E del 22/7/2009.
- Nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-bis, DPR 600/1973 e all'art. 9-bis, DLgs 19/6/1997, n. 218. Circ. n. 27/E del 6/6/2011.
- Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale. Circ. n. 3/E del 21/3/2014.
- Interpello Art. 11, L 27/7/2000, n. 212. Riconoscimento in prededuzione alle società aderenti al consolidato delle perdite fiscali trasferite in passato alla fiscal unit e non ancora utilizzate. Disciplina normativa e accordi di consolidamento. Art. 122 del Tuir e art. 5 del DM 9/6/2004. Ris. n. 121/E del 27/12/2016.

Articolo

122

Obblighi della società o ente controllante

1. La società o ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo secondo le disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale di cui all'articolo 129 e in quello di approvazione del modello annuale di dichiarazione dei redditi (1).

(1) *Articolo modificato dall'art. 1, c. 33, lett. s), L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 8 e art. 9, D. M. 9/6/2004.
- Art. 1, c. 34, L 24/12/2007, n. 244. La eliminazione della rettifica di consolidamento concernente la quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate, conseguente alle modifiche recate dalle lett. s) e t) del c. 33, ha effetto dalle delibere di distribuzione adottate a partire dal 1/9/2007, esclusa la delibera riguardante la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31/12/2007. L'eliminazione delle rettifiche di consolidamento concernenti il regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo, conseguente alle modifiche recate dalla lett. v) del c. 33, si applica ai trasferimenti effettuati a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31/12/2007. Resta ferma l'applicazione degli art. 124, c.1, art. 125, c. 1, e art. 138, c. 1, del Tuir.
- Art. 6, DM 14/3/2012. Soggetti aderenti al regime di consolidamento fiscale. Disposizioni di attuazione dell'art. 1, DL 6/12/2011, n. 201 concernente l'Ace.
- Art. 2, DL 2/3/2012, n. 16. Comunicazioni e adempimenti formali.
- Art. 2, L 30/11/2013, n. 133 Disposizioni in materia di accounti di imposte.
- Art. 4, DI del 30/1/2014 MEF in materia di incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative.

Giurisprudenza

- Reddito minimo società non operativa. Esclusione compensabilità perdite consolidate. Legittimità compensazione. Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sent. 31/1/2013, n. 16.

- Consolidato nazionale. Società controllate. Autonoma determinazione reddito. Mancata liquidazione imposta. Società controllante. Irrogazione sanzioni per responsabilità solidale e propria. *Commiss. Trib. Reg. Liguria, 12/7/2013, n. 26.*

Prassi

- Chiarimenti sul regime del consolidato nazionale. *Circ. n. 53/E del 20/12/2004.*
- Rettifiche di consolidamento in relazione a controllata che risulti non operativa. *Ris. n. 36/E del 8/3/2007.*
- Scissione di società consolidante e trattamento perdite. *Ris. n. 48/E del 13/3/2007.*
- Ipotesi di rilievo per indebita compensazione di perdite relative ad esercizi precedenti a quello di avvio della tassazione di gruppo. *Ris. n. 160/E del 9/7/2007.*
- Omessa presentazione del modello CNM da parte della società consolidante. *Ris. n. 168/E del 12/7/2007.*
- "Telefisco 2008" del 29/1/2008 e risposte ad ulteriori quesiti. *Circ. n. 12/E del 19/2/2008.*
- Determinazione del reddito da assoggettare a tassazione separata ai sensi dell'art. 168 Tuir per un soggetto che aderisce al consolidato nazionale. *Ris. n. 43/E del 12/2/2008.*
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Interruzione consolidato. Attribuzione perdite. Perdite pregresse. *Circ. n. 47/E del 18/6/2008.*
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Modifica della data di chiusura degli esercizi sociali dei soggetti partecipanti. Rimborso dell'IRES per soggetti in regime di trasparenza o partecipanti al consolidato fiscale nazionale. *Circ. n. 8/E del 13/3/2009.*
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. *Circ. n. 19/E del 21/4/2009.*
- Nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-bis, DPR 29/9/1973, n. 600 e all'art. 9-bis, DLgs 19/6/1997, n. 218. *Circ. n. 27/E del 6/6/2011.*
- Remissione in bonis. Art. 2, DL 2/3/2012, n. 16, mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto. *Circ. n. 38/E del 28/9/2012.*
- Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa ai sensi del DL n. 98 del 6/7/2011, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. *Circ. n. 53/E del 6/12/2011.*
- Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente. *Circ. n. 8/E del 3/4/2013.*
- Maggiorazione IRES per le società non operative. *Circ. n. 3/E, 4/3/2013.*
- Addizionale dell'imposta sul reddito delle società per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese assicurative. *Circ. n. 15/E del 5/6/2014.*
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati. *Circ. n. 16/E del 11/6/2014.*
- Interpello Art. 11, L 27/7/2000, n. 212. Riconoscimento in prededuzione alle società aderenti al consolidato delle perdite fiscali trasferite in passato alla fiscal unit e non ancora utilizzate. Disciplina normativa e accordi di consolidamento. Art. 122 del Tuir e art. 5 del DM 9/6/2004. *Ris. n. 121/E del 27/12/2016.*

(1) *Articolo abrogato dall'art. 1, c. 33, lett. v), L 24/12/2007, n. 244.*

Articolo (1)

123

Regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo (abrogato)

Articolo

124

**Interruzione
della tassazione
di gruppo prima
del compimento
del triennio**

1. Se il requisito del controllo, così come definito dall'articolo 117, cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio, il reddito della società o dell'ente controllante, per il periodo di imposta in cui viene meno tale requisito, viene aumentato o diminuito per un importo corrispondente:
 - a) agli interessi passivi dedotti o non dedotti nei precedenti esercizi del triennio per effetto di quanto previsto dall'articolo 97, comma 2;
 - b) alla residua differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni acquisiti dalla stessa società o ente controllante o da altra società controllata secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 123. Il periodo precedente si applica nel caso in cui il requisito del controllo venga meno anche nei confronti della sola società cedente o della sola società cessionaria (1).
 2. Nel caso di cui al comma 1 entro 30 giorni dal venir meno del requisito del controllo:
 - a) la società o l'ente controllante deve integrare quanto versato a titolo d'acconto se il versamento complessivamente effettuato è inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali continua la validità dell'opzione;
 - b) ciascuna società controllata deve effettuare l'integrazione di cui alla lettera precedente riferita ai redditi propri, così come risultanti dalla comunicazione di cui all'articolo 121.
 3. Ai fini del comma 2, entro lo stesso termine ivi previsto, con le modalità stabilite dal decreto di cui all'articolo 129, la società o l'ente controllante può attribuire, in tutto o in parte, i versamenti già effettuati, per quanto eccedente il proprio obbligo, alle controllate nei cui confronti è venuto meno il requisito del controllo.
 4. Le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, i crediti chiesti a rimborso e, salvo quanto previsto dal comma 3, le eccedenze riportate a nuovo permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante. In alternativa a quanto previsto dal primo periodo, le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'articolo 122 sono attribuite alle società che le hanno prodotte al netto di quelle utilizzate e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati. Il criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite residue, in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, alle società che le hanno prodotte è comunicato all'Agenzia delle entrate all'atto della comunicazione dell'esercizio dell'opzione o in caso di rinnovo tacito della stessa ai sensi dell'articolo 117, comma 3 (2).
 - 4-bis Entro lo stesso termine previsto dal comma 2, la società o l'ente controllante è tenuto a comunicare all'Agenzia delle entrate l'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto (3).
 5. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche nel caso di fusione di una società controllata in altra non inclusa nel consolidato. Nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato, il consolidato può continuare ove la società o ente controllante sia in grado di dimostrare, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, la permanenza di tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 117 e seguenti ai fini dell'accesso al regime. Ai fini della continuazione del consolidato, la società o ente controllante può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27/7/2000, n. 212 recante lo Statuto dei diritti del contribuente. Con il decreto di cui all'articolo 129 sono disciplinati gli eventuali ulteriori casi di interruzione anticipata del consolidato (4).
 - 5-bis. La società o ente controllante che intende continuare ad avvalersi della tassazione di gruppo ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 5 ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve segnalare detta circostanza nella dichiarazione dei redditi (5).
 6. L'articolo 118, comma 4, si applica anche relativamente alle somme percepite o versate tra le società del comma 1 per compensare gli oneri connessi con l'interruzione della tassazione di gruppo relativi all'imposta sulle società.
- (1) *Comma modificato dall'art. 8, c. 5, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

- (2) *Comma modificato dall'art. 8, c. 5, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247 e successivamente dall' art. 7-quater, c. 27, lett. d), n. 1), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod, L 1/12/2016, n. 225.*
- (3) *Comma inserito dall' art. 7-quater, c. 27, lett. d), n. 2), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod, L 1/12/2016, n. 225.*
- (4) *Comma così modificato dall'art. 7, c. 2, lett. a), DLgs 24/9/2015, n. 156.*
- (5) *Comma aggiunto dall'art. 7, c. 2, lett. b), DLgs 24/9/2015, n. 156.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 9, DM 9/6/2004. Dichiarazione dei redditi del consolidato.
- Art. 11, DM 9/6/2004. Operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo.
- Art. 13, DM 9/6/2004. Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio.
- Art. 11, L 27/7/2000, n. 212.

Prassi

- Chiarimenti sul regime del consolidato nazionale. Circ. n. 53/E del 20/12/2004.
- Impossibilità di modificare la scelta operata in merito alla attribuzione delle perdite residue attraverso la comunicazione di avvio del regime. Ris. n. 113/E del 13/10/2006.
- Continuazione del regime consolidato: fusione per incorporazione della società consolidante nella società capogruppo, non consolidata. Ris. n. 44/E del 12/3/2007.
- Perdite di una società consolidante interessata da un'operazione di scissione. Ris. n. 48/E del 13/3/2007.
- Scissione parziale non proporzionale di società consolidata a favore della consolidante. Ris. n. 65/E del 30/3/2007.
- Continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente. Ris. n. 110/E del 22/5/2007.
- Fusione per incorporazione di una consolidante in altra consolidante, inclusione delle società partecipanti al consolidato facente capo alla incorporata nel consolidato della incorporante sin dal periodo di imposta nel quale ha effetto la fusione. Esclusione della necessità della retrodatazione. Ris. n. 116/E del 25/5/2007.
- Riorganizzazione societaria. Fusione tra società appartenenti al medesimo consolidato fiscale nazionale. Perdita di efficacia delle singole opzioni esercitate dalle società partecipanti. Recupero a tassazione dei maggiori interessi passivi. Esclusione. Ris. n. 322/E del 9/11/2007.
- Continuazione del regime consolidato. Fusione per incorporazione di una società esterna al consolidato, da parte di una società consolidata. Ris. n. 103/E del 20/3/2008.
- Continuazione del regime consolidato. Incorporazione della consolidante da parte di un'altra società non inclusa nel consolidato. Ris. n. 139/E del 9/4/2008.
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Interruzione consolidato e attribuzione delle perdite. Perdite pregresse. Circ. n. 47/E del 18/6/2008.
- Fusione inversa ad opera del soggetto consolidante. Ris. n. 251/E del 19/6/2008.
- Modifiche normative in tema di gestione delle istanze di interpello. Circ. n. 5/E del 24/2/2009.
- Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello. Circ. n. 7/E del 3/3/2009.
- Fusione per incorporazione di società consolidanti. Richiesta di continuazione del regime di tassazione di gruppo. Ris. n. 101/E del 9/4/2009.
- Fusione per incorporazione. Società incorporante. Perdite pregresse. Compensazione con i redditi dell'incorporata. Ris. n. 174/E del 6/7/2009.
- Mancato rinnovo dell'opzione per la tassazione di gruppo. Trasferimento di beni in neutralità fiscale. Rateizzazione della plusvalenza. Esclusione. Ris. n. 236/E del 25/8/2009.
- Richiesta di parere in merito alla rilevanza del contratto di pegno in relazione alla sussistenza dei requisiti soggettivi di accesso al consolidato nazionale. Ris. n. 240/E del 27/8/2009.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.
- Riporto delle perdite fiscali pregresse delle società che partecipano ad operazioni di fusione, bilancio di riferimento. Ris. n. 54/E del 9/5/2011.
- Nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-bis, DPR 600/1973 e all'art. 9-bis, DLgs 19/6/1997, n. 218. Circ. n. 27/E del 6/6/2011.
- Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale. Circ. n. 3/E

- del 21/3/2014.
- Commento alle novità fiscali. DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzione. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Chiarimenti in tema di consolidato nazionale. Art. 117 e seguenti del Tuir. Circ. n. 40/E del 26/09/2016.
- Interpello Art. 11, L 27/7/2000, n. 212. Riconoscimento in prededuzione alle società aderenti al consolidato delle perdite fiscali trasferite in passato alla fiscal unit e non ancora utilizzate. Disciplina normativa e accordi di consolidamento. Art. 122 del Tuir e art. 5 del DM 9/6/2004. Ris. n. 121/E del 27/12/2016.

Articolo (1)

125

Mancato rinnovo dell'opzione

1. Le disposizioni dell'articolo 124, comma 1, lettera b), si applicano sia nel caso di revoca dell'opzione di cui all'articolo 117, sia nel caso in cui la revoca riguardi almeno una delle società di cui alla predetta lettera b) (2).
 2. Nel caso di revoca dell'opzione, gli obblighi di acconto si calcolano relativamente a ciascuna società singolarmente considerata con riferimento ai redditi propri così come risultanti dalle comunicazioni di cui all'articolo 121. Si applica la disposizione dell'articolo 124, comma 4. La società o l'ente controllante è tenuto a comunicare all'Agenzia delle entrate l'importo delle perdite residue attribuite a ciascun soggetto, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione della revoca (3).
 3. L'articolo 118, comma 4, si applica anche relativamente alle somme percepite o versate tra le società di cui al comma 1 per compensare gli oneri connessi con la revoca della tassazione di gruppo relativi all'imposta sulle società (4).
- (1) Rubrica modificata dall'art. 7-quater, c. 27, lett. a), DL 22/10/2016, n. 193.
 (2) Comma modificato dall'art. 7-quater, c. 27, lett. d), n. 2), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod., L 1/12/2016, n. 225.
 (3) Comma modificato dall'art. 7-quater, c. 27, lett. d), n. 2), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod., L 1/12/2016, n. 225.
 (4) Comma modificato dall'art. 7-quater, c. 27, lett. d), n. 2), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod., L 1/12/2016, n. 225.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 9 DM 9/6/2004.
- Art. 13 del DM 9/6/2004. Attribuzione delle perdite.

Prassi

- Chiarimenti sul regime del consolidato nazionale. Circ. n. 53/E del 20/12/2004.
- Scissione di società consolidante e trattamento perdite. Ris. n. 48/E del 13/3/2007.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Modifica della data di chiusura degli esercizi sociali dei soggetti partecipanti. Rimborsò dell'IRES per soggetti in regime di trasparenza o partecipanti al consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Mancato rinnovo dell'opzione per la tassazione di gruppo. Trasferimento di beni in neutralità fiscale. Rateizzazione della plusvalenza. Esclusione. Ris. n. 236/E del 25/8/2009.
- Nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-bis, DPR 29/9/1973, n. 600 e all'art. 9-bis, DLgs 19/6/1997, n. 218. Circ. n. 27/E del 6/6/2011.

Articolo

126

Limiti all'efficacia e all'esercizio dell'opzione

1. Non possono esercitare l'opzione di cui all'articolo 117 le società che fruiscono di riduzione dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società.
2. Nel caso di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, l'esercizio dell'opzione non è consentito e, se già avvenuto, cessa dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione del fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 4 DM 9/6/2004. Grandi imprese ammesse all'amministrazione straordinaria.
- Art. 13 DM 9/6/2004.

Prassi

- Chiarimenti sul regime del consolidato nazionale. Soggetti sottoposti a fallimento, liquidazione coatta amministrativa o amministrazione straordinaria. Circ. n. 53/E del 20/12/2004.

- Consolidato nazionale. Istruzioni operative sul procedimento di accertamento. Circ. n. 60/E del 31/10/2007.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Modifica della data di chiusura degli esercizi sociali dei soggetti partecipanti. Rimborso dell'IRES per soggetti in regime di trasparenza o partecipanti al consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Obblighi dichiarativi delle grandi imprese in crisi in amministrazione straordinaria ex DL n. 347/2003. Ris. n. 64/E del 13/6/2011.

Articolo

127

Responsabilità

1. La società o l'ente controllante è responsabile:
 - a) per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122;
 - b) per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600, riferita alle dichiarazioni dei redditi propria di ciascun soggetto che partecipa al consolidato e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto;
 - c) per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di cui all'articolo 122;
 - d) solidalmente per il pagamento di una somma pari alla sanzione di cui alla lettera b) del comma 2 irrogata al soggetto che ha commesso la violazione (1).
2. Ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile:
 - a) solidalmente con l'ente o società controllante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600, e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi;
 - b) per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e alle somme che risultano dovute con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600, e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi;
 - c) per le sanzioni diverse da quelle di cui alla lettera b) (2).
- [3. **(abrogato)** (3).]
4. L'eventuale rivalsa della società o ente controllante nei confronti delle società controllate perde efficacia qualora il soggetto controllante ometta di trasmettere alla società controllata copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica ricevuta anche in qualità di domiciliatario secondo quanto previsto dall'articolo 119.
 - (1) *Comma sostituito dall'art. 8, c. 6, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 - (2) *Comma sostituito dall'art. 8, c. 6, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 - (3) *Comma abrogato dall'art. 8, c. 6, lett. c), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Ricorso contro il ruolo della consolidata-Mancata notifica dell'atto di "secondo livello" alla consolidata. Comm. Trib. Prov. Milano del 24/6/2011, n. 221.
- Irrogazione sanzioni. Responsabilità propria. Comm. Trib. Reg. Liguria, Sent. 12/7/2013, n. 26.
- Responsabilità solidale consolidante. Impugnazione accertamento. Proponibilità ricorso. Sussistenza interesse. Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sent. 28/5/2013, n. 97.
- Soggettività tributaria della società controllata/consolidata. Sussistenza. Obbligo di contraddittorio solo con la società sottoposta ad accertamento. Obbligo di notifica

degli atti anche alla consolidante. *Commis. Trib. Reg. Puglia, 13/07/2015.*

Prassi

- Chiarimenti sul regime del consolidato nazionale. *Circ. n. 53/E del 20/12/2004.*
- Consolidato nazionale. Istruzioni operative sul procedimento di accertamento. *Circ. n. 6/E del 31/10/2007.*
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. *Circ. n. 19/E del 21/4/2009.*
- Natura interpretativa in materia di termini per l'accertamento. *Circ. n. 54/E del 23/12/2009.*
- Nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-bis, DPR 29/9/1973, n. 600 e all'art. 9-bis, DLgs 19/6/1997, n. 218. *Circ. n. 27/E del 6/6/2011.*
- Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale. *Circ. n. 3/E del 21/3/2014.*

Articolo (1)

128

Norma transitoria

1. Fino a concorrenza delle svalutazioni determinatesi per effetto di rettifiche di valore e accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, al netto delle rivalutazioni assoggettate a tassazione, dedotte nel periodo di imposta antecedente a quello dal quale ha effetto l'opzione di cui all'articolo 117 e nei 9 precedenti dalla società o ente controllante o da altra società controllata, anche se non esercente l'opzione di cui all'articolo 117, i valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo della società partecipata se, rispettivamente, superiori o inferiori a quelli contabili sono ridotti o aumentati dell'importo delle predette svalutazioni in proporzione ai rapporti tra la differenza dei valori contabili e fiscali dell'attivo e del passivo e l'ammontare complessivo di tali differenze. *(1) Ai sensi dell'art. 17, c. 2, DLgs 18/11/2005, n. 247, l'articolo non assume rilevanza a fini IRAP.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 16 DM 9/6/2004. Determinazione del reddito imponibile per effetto di svalutazioni dedotte.
- Art. 1, c. 49, L 24/12/2007, n. 244. Imposta sostitutiva sul riallineamento delle differenze tra valori civili e valori fiscali degli elementi patrimoniali delle società aderenti al consolidato fiscale, ai sensi degli articoli 128 e 141 del Tuir.
- Art. 1 DM 18/3/2008. Applicazione dell'imposta sostitutiva per le società controllate che partecipano al consolidato nazionale.
- Art. 4 DM 18/3/2008. Applicazione dell'imposta sostitutiva per i soggetti che intendono optare per il consolidato nazionale, mondiale o per la trasparenza fiscale.
- Art. 5 DM 18/3/2008. Cessazione dei regimi di consolidamento o di trasparenza.

Giurisprudenza

- Riallineamento per masse. Ammissibilità del riallineamento in via analitica. *Comm. Trib. Prov. Milano del 24/2/2010, n. 35.*

Prassi

- Chiarimenti sul regime del consolidato nazionale. *Circ. n. 53/E del 20/12/2004.*
- Compilazione del "Prospetto dei dati per la rettifica dei valori fiscali ex art. 128 del Tuir". *Ris. n. 147/E del 19/10/2005.*
- Modalità di riallineamento dei valori fiscali dei fondi di accantonamento. *Ris. n. 127/E del 9/11/2006.*
- Prima applicazione (F.T.A.) dei principi contabili internazionali. *Ris. n. 133/E del 16/11/2006.*
- Scissione di società consolidante e trattamento perdite. *Ris. n. 48/E del 13/3/2007.*
- Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F 24, delle imposte sostitutive, previste all'art. 1, c. 34, 37, 46, 47, 48 e 49, L 24/12/2007, n. 244. *Ris. n. 237/E del 10/6/2008.*
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter. *Circ. n. 33/E del 10/7/2009.*
- Deduzione rateizzata in quinti di svalutazioni di partecipazioni. Sussistenza di disallineamento ai sensi della disposizione transitoria ex art. 128 del Tuir. Rilevanza dell'intero importo. *Ris. n. 244/E del 1/9/2009.*
- Regole di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS. *Circ. n. 7/E del 28/2/2011.*

Articolo

129

Disposizioni applicative

1. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni applicative della presente sezione.

Note di collegamento

Normativa

- DM 9/6/2004 Disposizioni del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli artt. 117-128 del Tuir.
- Art. 13 del DM 7/9/2007 n. 174. MEF Regolamento recante disposizioni in materia di SIIQ.

SEZIONE III

Consolidato mondiale

Articolo

130

Soggetti ammessi alla determinazione della unica base imponibile per il gruppo di imprese non residenti

1. Le società e gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), possono esercitare l'opzione per includere proporzionalmente nella propria base imponibile, indipendentemente dalla distribuzione, i redditi conseguiti da tutte le proprie società controllate ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile non residenti e rientranti nella definizione di cui all'articolo 133.
2. L'esercizio dell'opzione di cui al comma 1 è consentito alle società e agli enti:
 - a) i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati;
 - b) controllati ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1) del codice civile esclusivamente dallo Stato o da altri enti pubblici, da persone fisiche residenti che non si qualificano a loro volta, tenendo conto delle partecipazioni possedute da loro parti correlate, quali soggetti controllanti ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), del codice civile di altra società o ente commerciale residente o non residente.
3. Per la verifica della condizione di cui alla lettera b) del comma 2, le partecipazioni possedute dai familiari di cui all'articolo 5, comma 5, si cumulano fra loro.
4. La società controllante che si qualifica per l'esercizio dell'opzione di cui al comma 1 non può quale controllata esercitare anche l'opzione di cui alla sezione precedente.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2359 codice civile.
- Art. 4 c. 1 lett. m), DLgs n. 344 del 12/12/2003. revocabilità dell'opzione. condizioni.
- Art. 1 e art. 2, DM 23/4/2004. MEF. Disposizioni applicative del regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali, di cui agli art. 115 e art. 116 del Tuir.
- Art. 6, DM 14/3/2012. Soggetti aderenti al regime di consolidamento fiscale. Disposizioni di attuazione dell'art. 1, DL 6/12/2011, n. 201 concernente l'Ace.
- Art. 4, DI del 30/1/2014. MEF in materia di incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative.

Prassi

- L 7/4/2003, n. 80. DLgs 12/12/2003, n. 344. Circ. n. 25/E del 16/6/2004.
- Consolidato nazionale. Circ. n. 53/E del 20/12/2004.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati. Circ. n. 16/E del 11/6/2014.

Articolo

131

**Effetti
dell'esercizio
dell'opzione**

1. L'esercizio dell'opzione consente di imputare al soggetto controllante indipendentemente dalla distribuzione i redditi e le perdite prodotti dalle controllate non residenti di cui all'articolo 133 per la quota parte corrispondente alla quota di partecipazione agli utili dello stesso soggetto controllante e delle società controllate residenti di cui al comma 2, tenendo conto della demoltiplicazione determinata dalla catena societaria di controllo.
2. Nel caso in cui la partecipazione in una controllata non residente sia detenuta in tutto o in parte per il tramite di una o più controllate residenti, per la validità dell'opzione di cui all'articolo 130 è necessario che la società controllante e ciascuna di tali controllate residenti esercitino l'opzione di cui alla sezione II. In tal caso la quota di reddito della controllata non residente da includere nella base imponibile del gruppo corrisponde alla somma delle quote di partecipazione di ciascuna società residente di cui al presente comma.
3. L'imputazione di cui al comma 1 avviene nel periodo di imposta del soggetto controllante e delle società controllate di cui al comma 2 in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società non residente. Nel caso in cui quest'ultima non abbia l'obbligo della redazione annuale del bilancio d'esercizio, l'imputazione avviene l'ultimo giorno del periodo cui si riferisce il bilancio volontario di cui all'articolo 132, comma 2.
4. Ai fini del comma 3 si considera la quota di partecipazione agli utili alla data di chiusura dell'esercizio della società non residente o se maggiore quella alla data di approvazione o revisione del relativo bilancio.
5. Gli obblighi di versamento a saldo e in acconto competono alla controllante. L'acconto dovuto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, come indicata nella dichiarazione dei redditi presentata ai sensi dell'articolo 130. Per il primo esercizio la determinazione dell'acconto dovuto dalla controllante è effettuata sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica degli imponibili relativi al periodo precedente, come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società residenti singolarmente considerate. Si applicano, in ogni caso, le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto-legge 2/3/1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27/4/1989, n. 154.

Note di collegamento

Prassi

- Obbligo della consolidante di includere nel perimetro del consolidato mondiale ogni nuova controllata fiscalmente non residente, acquisita successivamente alla data di esercizio dell'opzione. Ris. n. 229/E del 6/6/2008.
- Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa ai sensi del DL n. 98 del 6/7/2011, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. Circ. n. 53/E del 6/12/2011.
- Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente. Circ. n. 8/E del 3/4/2013.
- Maggiorazione IRES per le società non operative. Circ. n. 3/E del 4/3/2013.
- Addizionale dell'imposta sul reddito delle società per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese assicurative. Circ. n. 15/E del 5/6/2014.
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati. Circ. n. 16/E del 11/6/2014.

Articolo

132

**Condizioni
per l'efficacia
dell'opzione**

1. Permanendo il requisito del controllo, come definito nell'articolo 133, l'opzione di cui all'articolo 131 ha durata per cinque esercizi del soggetto controllante ed è irrevocabile. Al termine del quinquennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al periodo precedente si applica al termine di ciascun triennio (1).
2. L'efficacia dell'opzione è altresì subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni:
 - a) il suo esercizio deve avvenire relativamente a tutte le controllate non residenti, così, come definite dall'articolo 133;
 - b) identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello

- della società o ente controllante, salvo nel caso in cui questa coincidenza non sia consentita dalle legislazioni locali;
- c) revisione dei bilanci del soggetto controllante residente e delle controllate residenti di cui all'articolo 131, comma 2, e di quelle non residenti di cui all'articolo 133, da parte dei soggetti iscritti all'albo Consob previsto dal decreto legislativo 24/2/1998, n. 58, o, per quanto riguarda le controllate non residenti, anche da altri soggetti a condizione che il revisore del soggetto controllante utilizzi gli esiti della revisione contabile dagli stessi soggetti effettuata ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. Nel caso in cui la controllata non abbia l'obbligo della redazione annuale del bilancio, redazione a cura dell'organo sociale cui compete l'amministrazione della società di un bilancio volontario riferito a un periodo di tempo corrispondente al periodo di imposta della controllante, comunque soggetto alla revisione di cui al primo periodo;
- d) attestazione rilasciata da ciascuna società controllata non residente secondo le modalità previste dal decreto di cui all'articolo 142 dalla quale risulti:
- 1) il consenso alla revisione del proprio bilancio di cui alla lettera c);
 - 2) l'impegno a fornire al soggetto controllante la collaborazione necessaria per la determinazione dell'imponibile e per adempiere entro un periodo non superiore a 60 giorni dalla loro notifica alle richieste dell'Amministrazione finanziaria.

[d-bis) (abrogata) (2).]

3. Al ricorrere delle condizioni previste dagli articoli 130 e seguenti, la società controllante accede al regime previsto dalla presente sezione; la medesima società controllante può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27/7/2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione. In particolare dall'istanza di interpello dovrà risultare:
- a) la qualificazione soggettiva del soggetto controllante all'esercizio dell'opzione ai sensi dell'articolo 130, comma 2;
 - b) la puntuale descrizione della struttura societaria estera del gruppo con l'indicazione di tutte le società controllate;
 - c) la denominazione, la sede sociale, l'attività svolta, l'ultimo bilancio disponibile di tutte le controllate non residenti nonché la quota di partecipazione agli utili riferita alla controllante ed alle controllate di cui all'articolo 131, comma 2, l'eventuale diversa durata dell'esercizio sociale e le ragioni che richiedono tale diversità;
 - d) la denominazione dei soggetti cui è stato attribuito l'incarico per la revisione dei bilanci e le conferme dell'avvenuta accettazione di tali incarichi;
 - e) l'elenco delle imposte relativamente alle quali verrà presumibilmente richiesto il credito di cui all'articolo 165 (3).
4. La risposta positiva dell'Agenzia delle entrate può essere subordinata all'assunzione da parte del soggetto controllante dell'obbligo ad altri adempimenti finalizzati a una maggiore tutela degli interessi erariali. Con lo stesso interpello di cui al comma 3 il soggetto controllante può a sua volta richiedere, oltre a quelle già previste, ulteriori semplificazioni per la determinazione del reddito imponibile fra le quali anche l'esclusione delle società controllate di dimensioni non rilevanti residenti negli Stati o territori di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis.
5. Le variazioni dei dati di cui al comma 3 possono essere comunicate all'Agenzia delle entrate con le modalità previste dallo stesso comma 3 entro il mese successivo alla fine del periodo di imposta durante il quale si possono essere verificate. La società o ente controllante che intende accedere al regime previsto dalla presente sezione ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 3 ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve segnalare detta circostanza nella dichiarazione dei redditi (4).
- (1) *Comma modificato dall' art. 7-quater, c. 27, lett. d), n. 2), DL 22/10/2016, n. 193, conv. con mod., L 1/12/2016, n. 225.*
- (2) *Lettera abrogata dall'art. 7, c. 3, lett. a), DLgs 24/9/2015, n. 156.*
- (3) *Comma modificato dall'art. 7, c. 3, lett. b), DLgs 24/9/2015, n. 156.*
- (4) *Comma modificato dall'art. 7, c. 3, lett. c), DLgs 24/9/2015, n. 156.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1, c. 88, L 24/12/2007 n. 244. Le disposizioni di cui ai c. 83-87 si applicano, salvo quanto previsto dal c. 89, a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella "Gazzetta Ufficiale" del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 68-bis del Tuir; fino al periodo di imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31/12/2007.

Prassi

- Obbligo della consolidante di includere nel perimetro del consolidato mondiale ogni nuova controllata fiscalmente non residente, acquisita successivamente alla data di esercizio dell'opzione. Ris. n. 229/E del 6/6/2008.
- Modifiche normative in tema di gestione delle istanze di interpello. Circ. n. 5/E del 24/2/2009.
- Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello. Circ. n. 7/E del 3/3/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. Circ. n. 19/E 21/4/2009.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.
- Commento alle novità del DLgs 24/9/2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli. Circ. 9/E del 1/04/2016.

Articolo

133

Definizione del requisito di controllo

1. Agli effetti della presente sezione, si considerano controllate le società e gli enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica non residenti nel territorio dello Stato le cui azioni, quote, diritti di voto e di partecipazione agli utili sono posseduti direttamente o indirettamente dalla società o ente controllante per una percentuale superiore al 50% da determinarsi relativamente alla società controllante e alle società controllate residenti di cui all'articolo 131, comma 2, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo.
2. Le partecipazioni di cui al comma 1 devono sussistere alla fine dell'esercizio del soggetto controllante. Tuttavia i redditi e le perdite prodotti dalle società cui tali partecipazioni si riferiscono sono esclusi dalla formazione della base imponibile di gruppo nel caso in cui il requisito del controllo di cui al comma precedente si sia verificato entro i 6 mesi precedenti la fine dell'esercizio della società controllante (1).

(1) *Comma modificato dall'art. 9, c. 2, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2359 codice civile.

Prassi

- Obbligo della consolidante di includere nel perimetro del consolidato mondiale ogni nuova controllata fiscalmente non residente, acquisita successivamente alla data di esercizio dell'opzione. Ris. n. 229/E del 6/6/2008.

Articolo

134

Obblighi della società o ente controllante e rettifiche di consolidamento

1. L'ente o la società controllante provvede a calcolare il reddito imponibile di ciascuna controllata estera. A tale scopo il reddito risultante dai bilanci revisionati viene rideterminato secondo le norme di cui alla sezione I del presente capo e del titolo III in quanto compatibili con quelle di cui alla presente sezione e con le rettifiche di seguito previste:
 [a) **(abrogata)** (1);
 b) indipendentemente dai criteri adottati per la redazione dei singoli bilanci revisionati, adozione di un trattamento uniforme dei componenti positivi e negativi di reddito dagli stessi risultanti secondo i criteri di cui alla predetta sezione I, consentendo nell'esercizio di competenza la deducibilità dei componenti negativi non solo se imputati al conto economico di un esercizio precedente, ma anche successivo;
 c) i valori risultanti dal bilancio relativo all'esercizio o periodo di gestione anteriore al primo cui si applicano le disposizioni della presente sezione sono riconosciuti ai fini dell'imposta sulle società a condizione che siano conformi a quelli derivanti dall'applicazione dei criteri contabili adottati nei precedenti esercizi e che siano adempiuti gli obblighi formali eventualmente

previsti dal decreto di cui all'articolo 142 salvo quanto di seguito previsto:

- 1) i fondi per rischi e oneri risultanti dal predetto bilancio istituiti con finalità analoghe a quelli previsti nella sezione I di questo capo si considerano riconosciuti ai fini dell'imposta sul reddito fino a concorrenza dell'importo massimo per gli stessi previsto;
 - 2) qualora le norme della sezione I di questo capo non prevedano un importo massimo, gli stessi si considerano fiscalmente riconosciuti per intero o nel minor ammontare corrispondente agli accantonamenti che sarebbero stati deducibili secondo le norme della predetta sezione I a condizione che tale minore ammontare sia rideterminato dal soggetto controllante;
 - 3) i fondi per rischi e oneri risultanti dal predetto bilancio istituiti con finalità diverse da quelli previsti dalla stessa sezione I non si considerano fiscalmente riconosciuti (2);
 - 4) il valore delle rimanenze finali dei beni indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 85 si considera fiscalmente riconosciuto in misura non superiore al valore normale di cui all'articolo 92, comma 5.
 - d) esclusione dal reddito imponibile degli utili e delle perdite di cambio relativi a finanziamenti attivi e passivi di durata superiore a 18 mesi stipulati fra le società non residenti o fra queste e quelle residenti incluse nella determinazione dell'unica base imponibile di cui alla presente sezione se denominati nella valuta utilizzata dal debitore o in quella utilizzata dal creditore per la redazione del proprio bilancio di cui all'articolo 132, comma 2;
 - e) i redditi rideterminati secondo i criteri di cui ai punti precedenti concorrono alla formazione dell'imponibile convertiti secondo il cambio del giorno di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione della società non residente;
 - f) inapplicabilità delle norme di cui agli articoli 95, commi 2, 3 e 5, 98, 99, comma 1, secondo periodo, 100, 102, commi 6 e 9, 108, comma 2, secondo periodo e 164;
 - g) relativamente al reddito imponibile delle controllate estere l'articolo 109, comma 4, lettera b) si applica nei limiti in cui analoghe deduzioni dal reddito imponibile sono riconosciute dalle legislazioni locali. In tal caso, è ammessa la deducibilità dei componenti negativi ivi previsti fino a concorrenza del minor importo tra la misura prevista dalla legislazione nazionale e quanto effettivamente dedotto dalla controllata estera secondo le modalità e alle condizioni di cui al decreto previsto dall'articolo 142; in mancanza della predetta previsione nella legislazione locale e fermo restando quanto previsto dalla precedente lettera b), non sono deducibili dal reddito complessivo del gruppo i componenti negativi di reddito di cui al predetto articolo non imputati al conto economico della controllata estera cui si riferiscono.
2. Non rilevano le perdite delle controllate non residenti relative agli esercizi precedenti l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 130.

(1) Lettera abrogata dall'art. 1, c. 33, lett. t), L 24/12/2007 n. 244.

(2) Lettera modificata dall'art. 9, c. 3, DLgs 18/11/2005, n. 247.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1 c. 34, L 24/12/2007, n. 244. Efficacia dell'eliminazione della rettifica di consolidamento concernente la quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate.

Articolo (1)

135

Determinazione delle plusvalenze per i trasferimenti infragruppo (abrogato)

(1) Articolo abrogato dall'art. 1, c. 33, lett. v), L 24/12/2007, n. 244.

Articolo

136

**Determinazione
dell'imposta
dovuta**

1. La società controllante, effettuando la somma algebrica del proprio imponibile e di quelli delle controllate estere determinati secondo i criteri di cui agli articoli precedenti, determina il reddito imponibile complessivo relativamente al quale calcola l'imposta corrispondente (1).
2. Dall'imposta determinata secondo il comma 1, oltre alle detrazioni, alle ritenute e ai crediti d'imposta relativi al soggetto controllante, sono ammesse in detrazione le imposte sul reddito pagate all'estero a titolo definitivo secondo i criteri di cui all'articolo 165 e ai commi da 3 a 6.
3. Al fine di determinare la quota di imposta italiana relativa al reddito estero oggetto di imputazione alla formazione del reddito imponibile complessivo di cui al comma 1, concorrono prioritariamente i redditi prodotti dalle controllate estere, e la quota di imposta italiana fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera è calcolata con riferimento a ciascuna controllata estera. L'eventuale eccedenza dell'imposta estera è utilizzabile nei periodi d'imposta precedenti o successivi secondo le disposizioni di cui all'articolo 165.
4. Fino a concorrenza della quota d'imposta italiana relativa al reddito prodotto da ciascuna controllata estera successivamente all'esercizio dell'opzione, il credito per imposte pagate all'estero viene riliquidato negli esercizi in cui avviene il pagamento a titolo definitivo di ulteriori imposte estere sullo stesso reddito anche se distribuito (2).
5. Ai fini dell'applicazione del comma 4, si considerano prioritariamente distribuiti i redditi prodotti negli esercizi più recenti.
6. Nel caso in cui nello stesso Paese estero siano presenti più società controllate e la legislazione locale preveda una forma di tassazione di gruppo analoga a quella di cui alla precedente sezione se, ricorrendone in concreto le condizioni, le società controllate non si avvalgono di tale forma di tassazione di gruppo nel Paese estero, ai fini dell'applicazione dell'articolo 165 si assume come imposta estera quella che sarebbe stata dovuta se tali società si fossero avvalse del consolidato. Le società ammesse alla tassazione di gruppo in tale Paese costituiscono, ai fini del presente articolo, una o più società a seconda che la compensazione dei singoli imponibili nel Paese estero sia consentita in modo totale o parziale (3).

(1) *Comma modificato dall'art. 9, c. 5, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

(2) *Comma modificato dall'art. 9, c. 5, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

(3) *Comma sostituito dall'art. 9, c. 5, lett. c), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 18/11/2005, n. 247. Decreto correttivo IRES.

Prassi

- Obbligo della consolidante di includere nel perimetro del consolidato mondiale ogni nuova controllata fiscalmente non residente, acquisita successivamente alla data di esercizio dell'opzione. Ris. n. 229/E del 6/6/2008.
- Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa ai sensi del DL n. 98 del 6/7/2011, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. Circ. n. 53/E del 6/12/2011.
- Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente. Circ. n. 8/E del 3/4/2013.
- Maggiorazione IRES per le società non operative. Circolare n. 3/E del 4/3/2013.
- Addizionale dell'imposta sul reddito delle società per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese assicurative. Circ. n. 15/E del 5/6/2014.
- Agevolazioni fiscali in favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati. Circ. n. 16/E del 11/6/2014.

Articolo

137

Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del periodo di validità dell'opzione

1. Nel caso in cui, prima del compimento del periodo di cui all'articolo 132, comma 1, venga meno la qualificazione soggettiva della società o ente controllante di cui all'articolo 130, comma 2, gli effetti dell'opzione esercitata cessano con effetto dal periodo di imposta del soggetto controllante successivo a quello in corso al momento del venir meno della qualificazione soggettiva predetta. Il periodo precedente non si applica nel caso in cui il nuovo soggetto controllante abbia a sua volta esercitato l'opzione di cui alla presente sezione.
2. Nel caso di cui al comma 1, primo periodo, le perdite del soggetto controllante di cui all'articolo 84 non utilizzate alla fine del periodo di imposta in cui viene meno la qualificazione soggettiva si riducono della misura corrispondente al rapporto tra le perdite prodotte nel periodo di validità dell'opzione da tutte le società non residenti il cui reddito ha concorso alla formazione dell'unico imponibile e quelle prodotte nello stesso periodo da tutte le società.

Note di collegamento

Prassi

- Obbligo della consolidante di includere nel perimetro del consolidato mondiale ogni nuova controllata fiscalmente non residente, acquisita successivamente alla data di esercizio dell'opzione. Ris. n. 229/E del 6/6/2008.

Articolo

138

Interruzione della tassazione di gruppo limitatamente a una o più controllate non residenti

1. Salvo quanto previsto nel comma 2, nel caso in cui il requisito del controllo venga meno relativamente a una o più società controllate non residenti prima del compimento del periodo di cui all'articolo 132, comma 1, il reddito complessivo viene aumentato in misura corrispondente agli interessi passivi dedotti per effetto della disposizione di cui all'articolo 97, comma 2, nei 2 esercizi precedenti rientranti nel periodo di cui allo stesso articolo 132, comma 1.
2. Nel caso in cui il requisito del controllo venga meno relativamente a oltre 2/3 delle società controllate non residenti oltre a quello di cui al comma 1 si verifica l'effetto di cui all'articolo 137, comma 2, da calcolare proporzionalmente alle perdite fiscali delle società non residenti di cui al presente comma.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2359 codice civile.

Articolo (1)

139

Mancato rinnovo dell'opzione

1. Nel caso di revoca dell'opzione si verifica l'effetto di cui al comma 2 dell'articolo 137 (2).
- (1) *Rubrica modificata dall'art. 7-quater, c. 27, lett. a), DL 22/10/2016, n. 193.*
 (2) *Comma modificato dall'art. 7-quater, c. 27, lett. a), DL 22/10/2016, n. 193, conv., con mod., L 1/12/2016, n. 225.*

Note di collegamento

Prassi

- Consolidato mondiale. Comunicazione variazione dati. Ris. n. 229/E del 6/6/2008.

Articolo (1)

139

bis

Recupero delle perdite compensate

1. Nell'ipotesi di interruzione o di revoca del consolidato mondiale, i dividendi o le plusvalenze derivanti dal possesso o dal realizzo delle partecipazioni nelle società consolidate, percepiti o realizzate dall'ente o società consolidante dal periodo d'imposta successivo all'ultimo periodo di consolidamento, per la parte esclusa o esente in base alle ordinarie regole, concorrono a formare il reddito, fino a concorrenza della differenza tra le perdite della società estera che si considerano dedotte e i redditi della stessa società inclusi nel consolidato. La stessa regola si applica durante il periodo di consolidamento in caso di riduzione della percentuale di possesso senza il venir meno del rapporto di controllo (2).
2. Con il decreto di cui all'articolo 142 sono stabilite le disposizioni attuative del comma 1 del presente articolo, anche per il coordinamento con gli articoli 137 e 138.

- (1) *Articolo introdotto dall'art. 1 c. 33 lett. z), L 24/12/2007, n. 244.*
 (2) *Comma modificato dall' art. 7-quater, c. 27, lett. d), n. 2), DL 22/10/2016, n. 193, conv., con mod., L 1/12/2016, n. 225.*

Note di collegamento

Prassi

- Consolidato mondiale. Comunicazione variazione dati. Ris. n. 229/E del 6/6/2008.

1. Le disposizioni di cui all'articolo 167 non si applicano relativamente alle controllate estere il cui imponibile viene incluso in quello della società controllante per effetto dell'opzione di cui all'articolo 130.

Note di collegamento

Prassi

- Interpello. Consolidato mondiale. Comunicazione variazione dati. Ris. n. 229/E del 6/6/2008.

Articolo

140

Coordinamento con l'art. 167

Articolo

141

Norma transitoria

1. Fino a concorrenza delle svalutazioni determinatesi per effetto di rettifiche di valore e accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, al netto delle rivalutazioni assoggettate a tassazione, dedotte nel periodo di imposta antecedente a quello dal quale ha effetto l'opzione di cui all'articolo 130 e nei 9 precedenti dalla società o ente controllante o da altra società controllata, anche se non esercente l'opzione di cui all'articolo 130, i valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo della società partecipata se, rispettivamente, superiori o inferiori a quelli contabili sono ridotti o aumentati dell'importo delle predette svalutazioni in proporzione ai rapporti tra la differenza dei valori contabili e fiscali dell'attivo e del passivo e l'ammontare complessivo di tali differenze.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1 c. 49, L 24/12/2007, n. 244. Imposta sostitutiva sul riallineamento delle differenze tra valori civili e valori fiscali degli elementi patrimoniali delle società aderenti al consolidato fiscale, ai sensi degli art. 128 e 141 del Tuir.
- Art. 3, DM 18/3/2008. Applicazione dell'imposta sostitutiva per l'ente o società controllante che ha optato per il consolidato mondiale.
- Art. 4, DM 18/3/2008. Applicazione dell'imposta sostitutiva per i soggetti che intendono optare per il consolidato nazionale, mondiale o per la trasparenza fiscale.
- Art. 5, DM 18/3/2008. Cessazione dei regimi di consolidamento o di trasparenza.

Prassi

- Modalità di riallineamento dei valori fiscali dei fondi di accantonamento. Ris. n. 127/E del 9/11/2006.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Deduzione rateizzata in quinti di svalutazioni di partecipazioni. Sussistenza di disallineamento ai sensi della disposizione transitoria ex art. 128 del Tuir. Rilevanza dell'intero importo. Ris. n. 244/E del 1/9/2009.

CAPO III

Enti non commerciali residenti

Articolo

142

Disposizioni applicative

1. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni applicative della presente sezione.
2. Con il medesimo decreto di cui al comma 1, possono essere stabiliti i criteri per consentire la rivalutazione degli ammortamenti deducibili ai fini del calcolo del reddito delle società controllate residenti in Paesi ad alta inflazione. A questo scopo, saranno considerati tali quelli in cui la variazione dell'indice dei prezzi al consumo è superiore di almeno 10 punti percentuali allo stesso indice rilevato dall'Istat.
3. Fino all'emanazione dei criteri di cui al comma 2 non si applica quanto previsto dall'articolo 134, comma 1, lettera d).

Note di collegamento

Normativa

- Art. 9, c. 7, DLgs 18/11/2005, n. 247: fino all'adozione del decreto di cui al presente articolo, valgono, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal DM 9/6/2004.

Articolo

143

Reddito complessivo (ex art. 108)

1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, a esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.
2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8.
3. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:
 - a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
 - b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30/12/1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7/12/1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2195 codice civile. Imprenditori soggetti a registrazione.
- Art. 8, c. 7, DLgs 30/12/1992, n. 502. Modificazioni al DLgs 30/12/1992, n. 502, recante riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'art. 1, L 23/10/1992, n. 421.
- L 14/8/1993, n. 344. art. 11, c. 4, prima parte. Proventi derivanti agli enti non commerciali dalla partecipazione ai fondi comuni d'investimento mobiliare chiusi. Esclusione dalla base imponibile.
- L 25/1/1994, n. 86. art. 15, c. 5. Proventi delle partecipazioni ai fondi comuni d'investimento immobiliare chiusi non assunte nell'esercizio di imprese commerciali. Esclusione dalla base imponibile.
- Art. 5, c. 1, DLgs 1/4/1996, n. 239. Proventi di obbligazioni emesse da banche, SPA quotate, enti pubblici ed enti territoriali, conseguiti nell'esercizio di attività commerciali e assoggettati dal 1/1/1997 a imposta sostitutiva. Loro concorrenza alla formazione del reddito d'impresa in deroga all'art. 108, c. 1, del Tuir. Scomputo dell'imposta sostitutiva. Compete.
- Art. 25, DLgs 29/6/1996, n. 367. Fondazioni che operano nel settore musicale. Regime fiscale.
- DLgs 19/6/1997, n. 218, art. 1-17. Concordato a regime (accertamento con adesione) e conciliazione giudiziale. Applicabilità agli enti non commerciali.
- DLgs 9/7/1997, n. 241, art. 2. Enti non commerciali. Reddito d'impresa. Soppressione dell'obbligo di allegare il bilancio alla dichiarazione dei redditi.
- L 18/2/1999, n. 28, art. 1, c. 3 e 4. "Società di cultura La Biennale di Venezia". Esclusione dalle imposte sui redditi dei proventi percepiti nell'esercizio di attività commerciali. Obbligo del versamento all'erario di somme corrispondenti al risparmio d'imposta fruito dai soggetti che hanno effettuato erogazioni liberali in denaro alla "società di cultura".
- Associazioni sportive dilettantistiche. Proventi realizzati per il tramite di raccolte di fondi. Applicabilità lett. b), c. 1, art. 25, L 13/5/1999, n. 133. Inapplicabilità dell'art. 108, c. 2-bis, lett. a), Tuir. DM 26/11/1999, n. 473, art. 1, c. 4 (avvertenza: il DM 473/1999 è stato implicitamente abrogato dalla L 21/11/2000, n. 342).
- Fondi pensione in regime di contribuzione definita. DLgs 18/2/2000, n. 47, art. 5, c. 1.
- Fondi pensione in regime di prestazioni definite. DLgs 18/2/2000, n. 47, art. 6, c. 1.
- Fondi pensione che detengono immobili. Regime tributario. DLgs 18/2/2000, n. 47, art. 7, c. 1.
- L 10/3/2001, n. 152. art. 18. Istituti di patronato e di assistenza sociale. Nuova

disciplina fiscale.

- DL 25/9/2001, n. 351. artt. 6, 10. Fondi comuni di investimento immobiliare. Regime fiscale.

Giurisprudenza

- Parrocchia. Gestione di un asilo. Attività commerciale. Cass. civ. Sent. n. 9529 del 8/9/1999.
- Enc. Natura non commerciale dell'attività svolta. Cass. civ. Sent. del 25/9/2006 n. 22598.
- Circolo ricreativo. Attività di somministrazione di alimenti e bevande. Attività d'impresa. Sussiste. Cass. civ. Sent. n. 22714 del 10/12/2007.
- IRPEG (tributi posteriori alla riforma del 1972) - Soggetti passivi - Istituto di pubblica assistenza e beneficenza - Opera pia società asili d'infanzia - Soggetto passivo - Sussistenza - Fondamento. Cass. civ. Ord. n. 8322 del 24/4/2015.

Prassi

- Enti non commerciali. Corrispettivi a fronte di studi e ricerche per conto di privati. Presupposto impositivo. Ris. n. 11/274/MF del 23/10/1992.
- Corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione percepiti dall'Inps per servizi resi, senza una specifica organizzazione, a regioni e sindacati. Non imponibilità ai fini IRPEG in assenza di una attività commerciale. Ris. n. 102/E/6-932/MF del 17/6/1996.
- Enti non commerciali residenti. Individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività. Circ. n. 124/MF del 12/5/1998.
- Fondi pensione. Dichiarazione (mod. 780-ter) ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva. Ris. n. 1/MF del 14/1/1999.
- Associazione nazionale delle università della terza età. Unitre. Ente commerciale. È tale. Ris. n. 66/MF del 23/5/2000.
- Enc. Vendita all'asta di opere d'arte ricevute in donazione. Intassabilità dei proventi realizzati. Motivi. Ris. n. 5/E del 24/1/2001.
- Fondi pensione in regime di contribuzione definita. Regime fiscale. Art. 14, DLgs 21/4/1993, n. 124. Chiarimenti essenziali. Circ. n. 29/E del 20/3/2001.
- ONLUS. Case di riposo per anziani. Regime fiscale agevolato solo se l'assistenza riguarda soggetti che versano in disagio economico oltre che fisico. Chiarimenti. Ris. n. 189/E del 11/12/2000.
- Fondi pensione che detengono immobili. Regime fiscale. Circ. n. 29/E del 20/3/2001.
- Reddito d'impresa. Detassazione "Tremonti-bis" per nuovi investimenti. Schema essenziale. L 18/10/2001, n. 383, artt. 4 e 5; Circ. n. 90/E del 17/10/2001.
- Acquisizione della qualifica di ONLUS. Partecipazione di enti pubblici e società commerciali. Ris. n. 164/E del 28/12/2004.
- Riconoscimento della qualifica di ONLUS. Requisiti. Circ. n. 24/E del 26/6/2006.
- Trust. Disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.
- ONLUS. DLgs 4/12/1997, n. 460. Indirizzi interpretativi su alcune tematiche rilevanti. Tavolo Tecnico tra Agenzia delle entrate e Agenzia per le ONLUS. Circ. n. 59/E del 31/10/2007.
- Fusione di enti diversi dalle società. Ris. n. 152/E del 15/4/2008.
- Quesiti relativi alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche. Circ. n. 9/E del 24/4/2013.
- Credito d'imposta in favore degli enti di previdenza obbligatoria e delle forme di previdenza complementare. Art. 1, c. da 91 a 94, L 23/12/2014, n. 190. DM MEF 19/6/2015. Circ. n. 14/E del 27/4/2016.

Articolo

144

Determinazione dei redditi (ex art. 109)

1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non è diversamente stabilito, le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie. Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22/1/2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è ridotto del 50% e non si applica comunque l'articolo 41. Per i redditi derivanti da immobili locati non relativi all'impresa si applicano comunque le disposizioni dell'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo (1).
2. Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.
3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis.

4. Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto.
 5. Per gli enti religiosi di cui all'articolo 26 della legge 20/5/1985, n. 222, che esercitano attività commerciali, le spese relative all'opera prestata in via continuativa dai loro membri sono determinate con i criteri ivi previsti.
 6. Gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti.
- (1) *Comma modificato dall'art. 4, c. 5-sexies, lett. c), DL 2/3/2012, n. 16, conv. con mod., L 26/4/2012, n. 44.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 26, L 20/5/1985, n. 222. Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi.
- "Società di cultura La Biennale di Venezia". Esclusione dalle imposte sui redditi dei proventi percepiti nell'esercizio di attività commerciali. Obbligo del versamento all'erario di somme corrispondenti al risparmio d'imposta fruito dai soggetti che hanno effettuato erogazioni liberali in denaro alla "società di cultura". L 18/2/1999, n. 28, art. 1, c. 3 e 4.
- Erogazioni liberali in denaro e cessione gratuita di beni aziendali a popolazioni vittime di calamità pubbliche ed eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati (es: Kosovo)-Condizioni di deducibilità dal reddito di enti non commerciali residenti. L 13/5/1999, n. 133, art. 27, c. da 1 a 4.
- Attività finanziarie e non finanziarie detenute all'estero. "Rimpatrio" e/o "regolarizzazione". Proroga al 15/5/2002 per la presentazione della "dichiarazione riservata". Notizia. DL 22/2/2002, n. 12. art. 1.

Giurisprudenza

- Parrocchia. Gestione di un asilo. Attività commerciale soggetta a IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 9529 del 8/9/1999.
- Enti non commerciali - Componenti negativi - Enti pubblici non economici - Costi promiscui - Deducibilità - Principio di competenza ex art. 109 del Tuir. Applicabilità - Regime di contabilità pubblica - Rilevanza - Esclusione. Cass. civ. n. 13751 del 3/7/2015.

Prassi

- Scuole materne non statali. Attività oggettivamente commerciale anche se senza fine di lucro. Tassabilità dei sussidi di gestione. Ris. n. 8/296/MF del 8/1/1993.
- Enti non commerciali. Contabilità separata per l'attività commerciale svolta da enti non ammessi al regime forfettario di determinazione del reddito. Circ. n. 124/MF del 12/5/1998.
- Studi di settore. Loro configurazione generale. Enti non commerciali. Istruzioni Unico 99.
- Enti non commerciali. Credito d'imposta per l'assunzione di dipendenti nel periodo 1/10/2000. 31/12/2003. Caratteristiche essenziali. L 23/12/2000, n. 388, art. 7; Circ. n. 1/E del 3/1/2001.
- Fondi pensione in regime di prestazioni definite. Regime fiscale. Art. 14-bis, DLgs 21/4/1993, n. 124. Chiarimenti essenziali. Circ. n. 29/E del 20/3/2001.
- Attività finanziarie e non finanziarie mobili e altre) detenute all'estero da persone fisiche, società semplici ed equiparate e da enti non commerciali. "Rimpatrio" e/o "regolarizzazione". Codice tributo. DL 25/9/2001, n. 350. artt. da 11 a 21, conv. in L 23/11/2001, n. 409. Circ. n. 85/E del 1/10/2001. Ris. n. 143/E del 1/10/2001.
- Trasferimento di "partecipazioni" dalla sfera non commerciale a quella commerciale di un ente. Operazione elusiva. Motivi. Analisi del c. 3-bis, art. 77 Tuir e ambito applicativo del DPR 23/12/1974, n. 689. Ris. n. 242/E del 19/7/2002.
- Regime delle ritenute alla fonte sugli utili percepiti da enti non commerciali. Ris. n. 85/E del 11/7/2005.
- Chiarimenti sul nuovo regime degli immobili di proprietà di enti non commerciali. Circ. n. 10/E del 13/3/2006.
- Redditi diversi. Plusvalenze. Cessione di immobile strumentale da parte di ente

Articolo

145

**Regime
forfettario
degli enti non
commerciali
(ex art. 109-bis)**

- non commerciale. Trattamento. Ris. n. 96/E del 3/8/2006.
- Disciplina fiscale degli incentivi per gli impianti fotovoltaici. Circ. n. 46/E del 19/7/2007.
- SIIQ. art. 1, c. 119-141, L 27/12/2006, n. 296. Circ. n. 8/E del 31/1/2008.
- Credito d'imposta in favore degli enti di previdenza obbligatoria e delle forme di previdenza complementare. Art. 1, c. da 91 a 94, L 23/12/2014, n. 190. DM MEF 19/6/2015. Circ. n. 14/E del 27/4/2016.

1. Fatto salvo quanto previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, dalla legge 16/12/1991, n. 398, e per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco dall'articolo 9-bis del decreto-legge 30/12/1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6/2/1992, n. 66, gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600, possono optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente e aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90:
 - a) attività di prestazione di servizi:
 - 1) fino a € 15.493,71, coefficiente 15%;
 - 2) da € 15.493,72 a € 185.924,48, coefficiente 25% (1);
 - b) altre attività:
 - 1) fino a € 25.822,84, coefficiente 10%;
 - 2) da € 25.822,85 a € 516.456,90, coefficiente 15%.
 2. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.
 3. Il regime forfettario previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora i limiti indicati al comma 1 non vengano superati.
 4. L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.
 5. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633, e successive modificazioni.
- (1) *Il limite, originariamente di £ 360.000.000, è stato elevato a € 309.874,14 dall'art. 4, c. 1, DPR 12/4/2001, n. 222.*

Note di collegamento

Normativa

- L 16/12/1991, n. 398. Disposizioni relative alle associazioni sportive dilettantistiche.
- Art. 9-bis, DL 30/12/1991, n. 447, conv. con mod., L 6/2/1992, n. 66. Associazioni senza scopo di lucro e Pro-loco.
- Art. 18, DPR 29/9/1973, n. 600. Contabilità semplificata per le imprese minori.
- Art. 35, DPR 26/10/1972, n. 633. Disposizione regolamentare concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività.
- Associazioni senza fine di lucro e associazioni sportive dilettantistiche. Limiti dei proventi 1998 entro cui è consentita la determinazione forfettaria del reddito. DPCM 10/11/1998.

Giurisprudenza

- Parrocchia. Gestione di un asilo. Attività commerciale soggetta a IRPEG. Cass. civ. Sent. n. 9529 del 8/9/1999.

Prassi

- Cessione di pubblicazioni da parte di ente non commerciale. Ris. n. 112/E del 5/8/2004.
- EXPO MILANO 2015 - Ulteriori chiarimenti - Risposte a quesiti in materia fiscale (Frequently Asked Questions - FAQ). Circ. n. 25/E del 7/7/2015.

Articolo

146

Oneri deducibili (ex art. 110)

1. Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formarlo, gli oneri indicati alle lettere a), f) e g) del comma 1 dell'articolo 10. In caso di rimborso degli oneri dedotti ai sensi del presente articolo, le somme corrispondenti concorrono a formare il reddito complessivo del periodo di imposta nel quale l'ente ha conseguito il rimborso.

Note di collegamento

Normativa

- DL 4/2/1994, n. 90, art. 2, c. 2 e DL 28/2/1994, n. 138, art. 17, c. 2. Spese sostenute per il risparmio energetico. Deduzione dal reddito complessivo e non dal reddito fabbricati.
- DLgs 9/7/1997, n. 241, art. 2, nuovo art. 5, c. 4, DPR 600/1973. Enti non commerciali. Soppressione dell'obbligo di allegare alla dichiarazione dei redditi la documentazione degli "oneri deducibili", dei versamenti eseguiti e le certificazioni dei sostituti d'imposta.

Giurisprudenza

- Avvertenza: Vedansi anche, in quanto compatibili, le Note di collegamento in calce all'art. 10, Tuir. Indennità per perdita di avviamento corrisposta al conduttore. Deducibilità dal reddito complessivo IRPEF e non dal reddito complessivo IRPEG degli enti non commerciali ex art. 110, Tuir. Legittimità costituzionale della disparità di trattamento. Corte Cost., Sent. n. 227 del 1/6/1998.

Prassi

- Contributi, donazioni ed erogazioni liberali a favore di organismi internazionali. Indetraibilità. Ris. n. III-5-1620/MF del 16/12/1994.

Articolo

147

Detrazione d'imposta per oneri (ex art. 110-bis)

1. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19% degli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), i-quater) e i-octies) del comma 1 dell'articolo 15. La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo. In caso di rimborso degli oneri per i quali si è fruito della detrazione l'imposta dovuta per il periodo nel quale l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 19% dell'onere rimborsato (1).

- (1) *Comma modificato dall'art. 13, c. 3, lett. c), DL 31/1/2007, n. 7, conv. con mod., L 2/4/2007, n. 40.*

Note di collegamento

Normativa

- Beni ceduti gratuitamente da enti non commerciali per attività culturali e artistiche. Detraibilità del costo specifico o del valore normale dei beni ceduti. L 8/10/1997, n. 352, art. 2, c. 10, lett. c) e c. 11.
- Enc. Soppressione dell'obbligo di allegare alla dichiarazione dei redditi la documentazione degli "oneri detraibili", dei versamenti eseguiti e le certificazioni dei sostituti d'imposta. DLgs 9/7/1997, n. 241, art. 2, nuovo art. 5, c. 4, DPR n. 600/1973.
- Erogazioni liberali in denaro a favore della "Società di cultura La Biennale di Venezia". Detraibili per un importo non superiore al 30% del reddito complessivo dichiarato. L 18/2/1999, n. 28, art. 1, c. 1 e 2.
- Donazioni all'ente ospedaliero "Ospedale Galliera" di Genova finalizzate all'attività del Registro nazionale italiano dei donatori di midollo osseo. Detraibilità dall'imposta sul reddito per un importo non superiore al 30% dell'imposta lorda dovuta. L 6/3/2001, n. 52, art. 8, c. 3 e 4.
- Erogazioni liberali dirette alle "aziende pubbliche di servizi alla persona". Applicabilità del regime fiscale previsto per le erogazioni liberali dirette alle ONLUS. Notizia. DLgs 4/5/2001, n. 207, art. 4, c. 7, e 5, c. 1.
- Spese di partecipazione alla gestione dei micro-asili e nidi nei luoghi di lavoro sostenute negli anni 2002, 2003 e 2004. Deducibilità dal reddito complessivo dei genitori. DM 17/5/2002, art. 1, c.i 1 e 3.
- Avvertenza: vedi, in quanto compatibili, anche le "Note di collegamento" in calce all'art. 15, Tuir.

Prassi

- Enc. Erogazioni liberali in denaro alle ONLUS. Detraibilità nei limiti di € 4.000.000. Incumulabilità con i contributi per i Paesi in via di sviluppo (per "la fame nel mondo"). Circ. n. 168/MF del 26/6/1998.

- Enc. Erogazioni liberali in favore di parrocchie per la realizzazione di restauri, manutenzione e opere di protezione di beni mobili e immobili sottoposti a regime vincolistico. Detrazione. Ammissibilità. Ris. n. 42/E del 5/4/2005.
- Parrocchia ALFA. Erogazioni liberali. Ris. n. 133/E del 14/6/2007.
- Detraibilità dall'IRPESS dovuta dagli enti non commerciali delle erogazioni liberali alle ONLUS. Ris. n. 89/E del 17/10/2014.

Articolo

148

Enti di tipo associativo (ex art. 111)

1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.
2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.
3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.
4. La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:
 - a) gestione di spacci aziendali e di mense;
 - b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
 - c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
 - d) pubblicità commerciale;
 - e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.
5. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25/8/1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.
6. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 5 non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.
7. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonché l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione.
8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le

associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
 - b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23/12/1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
 - c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
 - d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
 - e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1/1/1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
 - f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo a eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.
9. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del comma 8 non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 3, c. 6, lett. e), L 25/8/1991, n. 287. Aggiornamento della normativa sull'inseadimento e sull'attività dei pubblici esercizi.
- Art. 3, c. 190, L 23/12/1996, n. 662. Disposizioni in materia di entrata.
- Vedi artt. 2532 e 2538 codice civile.
- DL 29/11/2008 n. 185. art. 30 in vigore dal 29/11/2008. Controlli sui circoli privati.
- L 13/5/1999, n. 133. art. 25, sostituito dall'art. 37, c. 2, lett. a), L 21/11/2000, n. 342 e integrato dall'art. 33, c. 5, L 23/12/2000, n. 388 nonché dall'art. 90, c. 2, L 27/12/2002 n. 289. Associazioni sportive dilettantistiche e pro loco. Disposizioni tributarie.
- Associazioni "pro loco" e associazioni senza fini di lucro. Criterio forfettario di determinazione del reddito derivante dai proventi per attività commerciali svolte. art. 9-bis, DL 30/12/1991, n. 417, conv. con mod., L 6/2/1992, n. 66.
- Associazioni sportive dilettantistiche. Criterio forfettario di determinazione del reddito derivante dai proventi conseguiti per attività commerciali svolte. L 16/12/1991, n. 398. artt. 1, 2, 3.
- Volontariato. Attività "marginali" improduttive di reddito ai fini IRPEG e ILOR. DM 25/5/1995.
- Associazioni sportive dilettantistiche. Limite dei proventi entro cui è consentita la determinazione forfettaria del reddito. DPCM 7/11/1995. DPCM 12/12/1996. DPCM 28/11/1997. DPCM 10/11/1998.
- Chiesa evangelica luterana in Italia. Celi. Comunità a essa collegata. Regime tributario. art. 25, L 29/11/1995, n. 520.

Giurisprudenza

- Enti morali (non commerciali). Attività commerciale eventualmente svolta. La riduzione a metà dell'aliquota IRPEG compete solo se l'attività commerciale è direttamente strumentale ai fini istituzionali. Corte di Cass., Sent. n. 1633 del 14/10/1994 e Sent. n. 2705 del 14/10/1994.

- Pubblicazioni di un'associazione religiosa prodotte per la vendita. Quando si configura un'attività commerciale. Cass. civ. Sent. n. 1753 del 27/2/1997.
- IRPEG. Attività commerciale. Bar gestito da un circolo. Reddito. Imponibilità. Cass. civ. Sent. n. 19843/2005.
- Imposte sui redditi. Ente non commerciale. Natura non commerciale dell'attività svolta. Criterio giuridico di definizione. Cass. civ. Sent. del 25/9/2006 n. 2259.
- Imposte sul reddito delle persone giuridiche. Enti non commerciali. Redditi prodotti da consorzi. Attività svolta a favore dei non associati. Redditi sottoposti a tassazione. Onere della prova. Cass. civ. Sent. del 25/11/2008 n. 28005.
- Enti associativi. Cass. civ. Sent. del 21/7/2010, n. 17073.
- Attività effettuate da associazioni a favore dei propri associati. Comm. Trib. Prov. Treviso, sez. VIII, 4-08-2010, n. 70.
- Circolo ricreativo. Ente non commerciale. Attività di bar ristorante. Non commercialità dell'attività di gestione. Ammissibilità. Requisiti. Comm. Trib. Reg. Piemonte Torino, sez. X, 24-03-2011, n. 18.
- Agevolazioni tributarie - Agevolazioni di carattere soggettivo enti di tipo associativo non commerciale - Effettiva vita associativa ed assembleare - Necessità. Cass. civ. Sent. n. 4872 dell'11/3/2015.
- Enti non commerciali - In genere - Associazione culturale - Cessione di beni e prestazioni di servizi agli associati dietro corrispettivo - Attività non commerciale ai fini fiscali - Condizioni - Strumentalità di tali attività agli scopi istituzionali - Effettività del rapporto associativo. Cass. civ. Sent. n. 4315 del 4/3/2015.

Prassi

- Caf. Imponibilità delle prestazioni di assistenza e consulenza fiscale a partire dal 1/1/1993. Ris. n. 11/175/MF del 21/5/1992.
- Associazioni sportive dilettantistiche. Precisazioni. Circ. n. 1/11/151/MF del 11/2/1992.
- Organizzazioni di "volontariato". Agevolazioni fiscali. Condizioni. Precisazioni procedurali. Circ. n. 3/11/152/MF del 25/2/1992.
- Associazione sindacale farmacisti. Corrispettivi ininfluenti e corrispettivi rilevanti ai fini del reddito d'impresa. Ris. n. 11/004/MF del 23/10/1992.
- Attività di scuola materna svolta contro corrispettivi. Attività commerciale. È tale. Ris. n. 11/599/MF del 28/10/1992.
- Associazioni di volontariato. Incompatibilità della loro costituzione in forma societaria ai fini delle agevolazioni fiscali. Ris. VI-12-0011/MF del 6/6/1994.
- Organizzazioni di "volontariato". Agevolazioni fiscali di cui alla L. 11/8/1991, n. 266. Concessione. Modalità. Ris. n. VI-12-2202/MF del 29/7/1994.
- Cinema. Circoli di cultura cinematografica. Agevolazioni. Ris. n. IV-8-097/MF del 3/11/1994.
- Volontariato. Esenzione IRPEG e ILOR su eventuali avanzi di gestione delle organizzazioni di volontariato. Apposito decreto ministeriale. Non necessita. Ris. n. VI-12-2589/MF del 8/9/1994.
- Bar gestito da un circolo ricreativo e/o culturale. Attività commerciale. Ris. n. VI-12-0166/MF del 15/10/1994.
- Associazioni "pro loco". Regime fiscale e contabile. Ris. n. VI-12-0192/MF del 20/4/1995.
- Associazioni sindacali. Adempimenti contabili. Ris. n. 4/E-VI-12-2563/MF del 5/1/1995.
- Organizzazioni di volontariato. Attività produttive marginali. Domanda di esenzione IRPEG e ILOR. Non necessita. Circ. n. 221/E-VI-13-0579/MF del 8/8/1995.
- Associazioni sindacali agricole. Criterio di determinazione del reddito. Istruzioni per la compilazione del 760/1996.
- Associazioni sportive. Regime fiscale di quote e corrispettivi versati dai soci, da soci di altri circoli, da soci di circoli sportivi esteri. Ris. n. 108/E/III-7-717/MF del 6/7/1996.
- Associazioni sportive dilettantistiche. Indennità di trasferta e rimborsi forfettari di spese erogati agli atleti. Deducibilità dal reddito d'impresa. Compete in quanto trattasi di spese inerenti. Ris. n. 158/MF del 28/10/1998.
- Associazione nazionale delle università della terza età. Unire. Ente commerciale. È tale. Inapplicabilità dell'art. 111 e dell'art. 108 Tuir. Ris. n. 66/MF del 23/5/2000.
- Associazioni "pro loco". Regime fiscale agevolato assimilato a quello delle associazioni sportive dilettantistiche. Notizia. L. 23/12/2000, n. 388, art. 33, c. 5; Circ. n. 1/E del 3/1/2001.
- Comitato che ogni anno organizza una "mostra mercato". Attività d'impresa. È tale. Irrilevanza delle finalità socio-culturali perseguite dall'ente. Motivi. Ris. n. 148/E del 20/5/2002.
- Federazione Nazionale Collegi IPASVI. Art. 148, c. 3, del Tuir. Art. 4, c. 5, DPR

- 26/10/1972, n. 633. Cessione di pubblicazioni. Ris. n. 112/E del 5/8/2004.
- Centro Sportivo ALFA Società Sportiva Dilettantistica SRL. Ris. n. 9/E del 25/1/2007.
- Liberali in favore dei comitati elettorali. Ris. n. 220/E del 30/5/2008.
- Associazioni sportive dilettantistiche. Ris. n. 38/E del 17/5/2010.
- Comunione familiare per l'esercizio di diritti su fondi di proprietà collettiva. Ris. n. 69/E del 7/7/2010.
- Enti non commerciali. Ris. n. 126/E del 16/12/2011.
- Applicabilità dell'istituto della remissione in bonis. Ris. n. 110/E del 12/12/2012.
- Interr. a Resp. Immediata n. 5-09617 del 29/9/2016 Risposta della Sottosegretaria Paola De Micheli all'interrogazione presentata da Girolamo Pisano Eliminazione dal modello EAS per la trasmissione, da parte degli enti non commerciali di natura associativa, dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali, delle informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche

Articolo

149

Perdita della qualifica di ente non commerciale (ex art. 111-bis)

1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta.
2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:
 - a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
 - b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
 - c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
 - d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.
3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo di imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro 60 giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23/12/1974, n. 689.
4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili e alle associazioni sportive dilettantistiche.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 15, DPR 29/9/1973, n. 600. Inventario e bilancio.
- DPR 23/12/1974, n. 689. Disposizioni integrative e correttive del DPR 29/9/1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sul reddito.
- DL 8/7/2002, n. 138, art. 6. Disposizioni per le associazioni sportive dilettantistiche recate dall'art. 6, DL n. 138/2002, soppresso dalla L di conversione n. 178/2002. Notizia.

Prassi

- Enc. Perdita della qualifica di ente non commerciale. Circ. n. 124/MF del 12/5/1998.
- Interpello ai sensi dell'art. 11, L n. 212 del 2000 - Regime di esenzione da ritenuta alla fonte sugli interessi sui finanziamenti a medio e lungo termine. Ris. n. 84/E del 29/9/2016.

Articolo

150

**Organizzazioni
non lucrative
di utilità sociale
- ONLUS
(ex art. 111-ter)**

1. Per le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), a eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusiva finalità di solidarietà sociale.
2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 4/12/1997, n. 460, art. 10. Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).
- DLgs 4/12/1997, n. 460, art. 11. Anagrafe delle ONLUS e decadenza dalle agevolazioni.
- Per l'anagrafe unica delle ONLUS vedi DM n. 266 del 18/7/2003.
- Certificati di solidarietà finalizzati al finanziamento delle ONLUS. Regolamento di attuazione dell'art. 29, DLgs 4/12/1997, n. 460. DM 8/6/1999, n. 328.
- Istituzione dell'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. ONLUS. Notizia. DPCM n. 229 del 30/9/2000. pubbliche di servizi alla persona". Applicabilità del regime fiscale previsto per le erogazioni liberali dirette alle ONLUS. Notizia. DLgs 4/5/2001, n. 207. art. 4, c. 7, e Art. 5, c. 1.
- Art. 30 "Controlli sui circoli privati", DL 29/11/2008, n. 185, conv. in L 28/1/2009, n. 2.

Prassi

- ONLUS. Adempimenti di cui all'art. 10, c. 8, DLgs n. 460/1997. La posizione delle "organizzazioni di volontariato", delle "organizzazioni non governative idonee ex L n. 49/1987" e delle "coop". Circ. n. 127/MF del 19/5/1998.
- ONLUS. Soggetti ammessi ad assumere la qualifica di ONLUS e soggetti esclusi da tale possibilità. Elencazione. Circ. n. 168/MF del 26/6/1998.
- ONLUS. Regime fiscale in materia di imposizione diretta. Circ. n. 168/MF del 26/6/1998.
- Enti ecclesiastici. Loro parziale configurazione come ONLUS. Precisioni. Circ. n. 22/MF del 22/1/1999.
- Dipendenti "prestati" alle ONLUS. Deducibilità della spesa conforme all'art. 65 Tuir e in deroga al criterio di inerenza dell'art. 75 del medesimo T.u. Modifica recata alla Circ. n. 168/MF del 26/6/1998. Circ. n. 22/MF del 22/1/1999.
- ONLUS. Istituti religiosi e cooperative di carattere privato che svolgono attività nel campo dell'istruzione. Quando possono essere considerati ONLUS. Circ. n. 22/MF del 22/2/1999.
- Enti pubblici e ONLUS. Gli immobili adibiti ad attività non commerciali sono produttivi di reddito fondiario. Circ. n. 244/MF del 28/12/1999.
- ONLUS. Obbligo di utilizzare l'acronimo ONLUS in tutte le operazioni e manifestazioni. Circ. n. 101/MF del 19/5/2000.
- Banca della solidarietà. Esclusa la qualifica di ONLUS. Motivi. Ris. n. 87/MF del 15/6/2000.
- ONLUS. Case di riposo per anziani. Regime fiscale agevolato solo se l'assistenza riguarda soggetti che versano in disagio economico oltre che fisico. Chiarimenti. Ris. n. 189/MF dell'11/12/2000.
- ONLUS. Attività istituzionali e attività connesse alla gestione di scuola materna non è "connessa" alla gestione di casa di riposo per anziani. Ris. n. 75/E del 21/5/2001.
- ONLUS. Organizzazioni che promuovono la cultura e l'arte. Hanno finalità di solidarietà sociale se la loro attività arreca beneficio a persone svantaggiate oppure se sono destinatarie di apporti economici erogati dallo Stato. Circ. n. 63/E del 1/8/2002.
- Acquisizione della qualifica di ONLUS. Partecipazione di enti pubblici e società commerciali. Ris. n. 164/E del 28/12/2004.
- ONLUS. Detenzione di partecipazioni in società di capitali. Non ammessa se di controllo o di collegamento. Ris. n. 83/E del 30/6/2005.
- Trattamento fiscale da applicare, ai fini IRPEF, alle somme corrisposte ai sensi dell'art. 7, L n. 93 del 1992. Ris. n. 166/E del 21/4/2008.
- ONLUS - Qualificazione - Attività consultoriale a pagamento - Art. 10, DLgs n. 460/1997- Interpello - Art. 11, L 27/7/2000, n. 212. Ris. n. 10/E del 23/1/2015.

Articolo (1)

151

Reddito complessivo
(ex art. 112)

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 73 è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti da imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva.
 2. Si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati nell'articolo 23.
 3. Tali redditi, ad eccezione dei redditi d'impresa di cui all'articolo 23, comma 1, lettera e), ai quali si applicano le disposizioni di cui al successivo articolo 152, concorrono a formare il reddito complessivo e sono determinati secondo le disposizioni del Titolo I, relative alle categorie nelle quali rientrano. Dal reddito complessivo si deducono gli oneri indicati all'articolo 10, comma 1, lettere a) e g). In caso di rimborso degli oneri dedotti ai sensi del presente articolo, le somme corrispondenti concorrono a formare il reddito complessivo del periodo di imposta nel quale l'ente ha conseguito il rimborso. Si applicano le disposizioni dell'articolo 101, comma 6.
 4. Dall'imposta lorda si detrae fino alla concorrenza del suo ammontare un importo pari al 19% degli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), e i-quater) del comma 1, dell'articolo 15. In caso di rimborso di oneri per i quali si è fruito della detrazione l'imposta dovuta, per il periodo nel quale la società o l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 19% dell'onere rimborsato.
 5. Per le società commerciali di tipo diverso da quelli regolati nel codice civile si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3.
- (1) *Articolo sostituito dall'art. 7, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 21/11/1997, n. 461. art. 9, c. 1-5: Soggetti non residenti che hanno conseguito proventi erogati da Oicvm assoggettati all'imposta sostitutiva dell'art. 8, DLgs n. 461/1997. Trattamento fiscale.
- Per la ritenuta da applicare nei casi di distribuzione di utile da parte di soggetti non residenti, vedasi art. 2 c. 4, DLgs n. 344 del 12/12/2003.
- Art. 6, c. 1 e 2, DLgs 1/4/1996, n. 239. Interessi e altri frutti di obbligazioni emesse da banche, SPA quotate enti pubblici ed enti territoriali. Non tassabilità se percepiti da società ed enti non residenti. Condizioni.
- DM 4/9/1996. Non residenti ai quali non è applicabile l'imposta sostitutiva sugli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni pubbliche e private (Bot ecc.).-Elencazione.
- L 24/4/1997, n. 114, artt. 1, 2, 3. Rimborso ai non residenti delle ritenute convenzionali sui titoli di Stato. Nuovo regime fiscale dei Ctz.
- DLgs 19/6/1997, n. 218, artt. da 1 a 17. Concordato a regime (accertamento con adesione) e conciliazione giudiziale. Applicabilità a società ed enti non residenti.
- DLgs 9/7/1997, n. 241, art. 2. Società ed enti non residenti. Reddito d'impresa. Soppressione dell'obbligo di allegare il bilancio alla dichiarazione dei redditi.

Prassi

- Scambio di azioni tra società appartenenti a Stati Ce. Neutralità fiscale dell'operazione. Condizioni. Ris. n. 55/E/VI-6-231.
- Stabile organizzazione in Italia di società estera. È tale il possesso in Italia di rotaie e stazioni ferroviarie. Ris. n. 282/E-VII-14-1184/MF del 11/12/1995.
- Società professionale non residente, svolgimento dell'attività in Italia per mezzo di una base fissa, Ente non commerciale non residente. Ris. n. 80/E del 26/4/2007.
- Attività bancaria svolta all'interno delle basi militari NATO in Italia. Localizzazione dei redditi e configurabilità di una stabile organizzazione in Italia. Ris. n. 141/E del 10/4/2008.
- EXPO 2015 Questioni di carattere fiscale connesse all'Esposizione Universale di Milano del 2015. Circ. n. 26/E del 7/8/2014.

Articolo (1)

152

Determinazione del reddito complessivo (ex art. 113)

1. Per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il reddito della stabile organizzazione è determinato in base agli utili e alle perdite ad essa riferibili, e secondo le disposizioni della Sezione I, del Capo II, del Titolo II, sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche, salva quella della emissione di strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea ovvero diffusi tra il pubblico di cui all'articolo 116 testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24/2/1998, n. 58.
 2. Ai fini del comma 1, la stabile organizzazione si considera entità separata e indipendente, svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati. Il fondo di dotazione alla stessa riferibile è determinato in piena conformità ai criteri definiti in sede OCSE, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati.
 3. I componenti di reddito attribuibili alle stabili organizzazioni relativamente alle transazioni e alle operazioni tra la stabile organizzazione e l'entità cui la medesima appartiene sono determinati ai sensi dell'articolo 110, comma 7.
 4. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alle società commerciali di tipo diverso da quelli regolati nel codice civile.
- (1) *Articolo sostituito dall'art. 7, c.1, lett. b), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Prassi

- Art. 152. Ambito di applicazione. Ris. n. 124/E del 7/11/2006.
- EXPO 2015 Questioni di carattere fiscale connesse all'Esposizione Universale di Milano del 2015. Circ. n. 26/E del 7/8/2014.

CAPO V

Enti non commerciali non residenti

237

Articolo (1)

153

Reddito complessivo (ex art. 112)

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti non commerciali non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti da imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.
2. Si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati nell'articolo 23.
3. Il reddito complessivo degli enti non commerciali è determinato secondo le disposizioni del Titolo I, ad eccezione dei redditi d'impresa di cui all'articolo 23, comma 1, lettera e), ai quali si applicano le disposizioni dell'articolo 152. Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formarlo, gli oneri indicati all'articolo 10, comma 1, lettere a) e g). Si applica la disposizione dell'articolo 146, comma 1, secondo periodo.
4. Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19% degli oneri indicati all'articolo 15, comma 1, lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis) e i-quater). La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formare il reddito complessivo. Si applica la disposizione dell'articolo 147, comma 1, terzo periodo.
5. Agli enti non commerciali che esercitano attività commerciali mediante stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, si applicano l'articolo 144, comma 5, e l'articolo 152.
6. Sono altresì deducibili:
 - a) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di altri enti pubblici e di associazioni e di fondazioni private legalmente riconosciute, le quali, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività dirette alla tutela del patrimonio ambientale, effettuate per l'acquisto, la tutela e la valorizzazione delle cose indicate all'articolo 139, comma 1, lettere a) e b), del

decreto legislativo 29/10/1999, n. 490, facenti parte degli elenchi di cui all'articolo 140, comma 1, del medesimo decreto legislativo o assoggettati al vincolo della inedificabilità in base ai piani di cui all'articolo 149 dello stesso decreto legislativo e al decreto-legge 27/6/1985, n. 312, convertito, con modificazioni, dalla legge 8/8/1985, n. 431, ivi comprese le erogazioni destinate all'organizzazione di mostre e di esposizioni, nonché allo svolgimento di studi e ricerche aventi ad oggetto le cose anzidette; il mutamento di destinazione degli immobili indicati alla lettera c) del presente comma, senza la preventiva autorizzazione del Ministro dell'ambiente, e della tutela del territorio, come pure il mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili vincolati, determina la ineducibilità delle spese dal reddito. Il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio dà immediata comunicazione ai competenti uffici tributari delle violazioni che comportano la decadenza dalle agevolazioni; dalla data di ricevimento della comunicazione iniziano a decorrere i termini per il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori;

b) le erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale come individuata dalla vigente disciplina, statale e regionale, nonché gestita dalle associazioni e fondazioni private indicate alla lettera a), effettuate per sostenere attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dirette al conseguimento delle finalità di interesse generale cui corrispondono tali ambiti protetti;

c) le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione e alla protezione degli immobili vincolati ai sensi del decreto legislativo 29/10/1999, n. 490, facenti parte degli elenchi di cui all'articolo 140, comma 1 del medesimo decreto legislativo o assoggettati al vincolo della inedificabilità in base ai piani di cui all'articolo 149 dello stesso decreto legislativo, e al decreto-legge 27/6/1985, n. 312, convertito, con modificazioni, dalla legge 8/8/1985, n. 431.

7 Il Ministro dell'ambiente e la tutela del territorio e la regione, secondo le rispettive attribuzioni e competenze, vigilano sull'impiego delle erogazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 6 del presente articolo effettuate a favore di soggetti privati, affinché siano perseguiti gli scopi per i quali le erogazioni stesse sono state accettate dai beneficiari e siano rispettati i termini per l'utilizzazione concordati con gli autori delle erogazioni. Detti termini possono essere prorogati una sola volta dall'autorità di vigilanza, per motivi non imputabili ai beneficiari.

(1) *Articolo sostituito dall'art. 7, c. 1, lett. c), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Prassi

- Società professionale non residente, svolgimento dell'attività in Italia per mezzo di una base fissa. ENC non residente, artt. 153 e 154 del Tuir. Ris. n. 80/E del 26/4/2007.

(1) Articolo abrogato dall'art. 7, c. 1, lett. d), DLgs 14/9/2015, n. 147.

Articolo (1)

154

Determinazione del reddito complessivo (ex art. 114)

Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime

Articolo

155

Ambito
soggettivo
e oggettivo

1. Il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), derivante dall'utilizzo delle navi indicate nell'articolo 8-bis, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633, e successive modificazioni, iscritte nel registro internazionale di cui al decreto-legge 30/12/1997, n. 457 convertito, con modificazioni, dalla legge 27/2/1998, n. 30, e dagli stessi armate, nonché delle navi noleggiate il cui tonnellaggio non sia superiore al 50% di quello complessivamente utilizzato, è determinato ai sensi della presente sezione qualora il contribuente comunichi un'opzione in tal senso all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione. L'opzione è irrevocabile per dieci esercizi sociali. Al termine del decennio, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro decennio, a meno che non sia revocata secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al terzo periodo si applica al termine di ciascun decennio. L'opzione di cui al comma 1 deve essere esercitata relativamente a tutte le navi aventi i requisiti indicati nel medesimo comma 1, gestite dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile (1).
 2. L'opzione consente la determinazione dell'imponibile secondo i criteri di cui all'articolo 156 delle navi di cui al comma 1 con un tonnellaggio superiore alle 100 tonnellate di stazza netta destinate all'attività di:
 - a) trasporto merci;
 - b) trasporto passeggeri;
 - c) soccorso, rimorchio, realizzazione e posa in opera di impianti e altre attività di assistenza marittima da svolgersi in alto mare.
 3. Sono altresì incluse nell'imponibile le attività direttamente connesse, strumentali e complementari a quelle indicate nelle lettere precedenti svolte dal medesimo soggetto e identificate dal decreto di cui all'articolo 161.
- (1) *Comma modificato dall'art. 11-quaterdecies, c. 19, DL 30/9/2005, n. 203, conv. con mod., L 2/12/2005, n. 248; dall'art. 2, c. 216, L 24/12/2007, n. 244, a decorrere dal 1/1/2008 e, successivamente, dall'art. 16, c. 3, DLgs 21/11/2014, n. 175; per l'applicazione di tale ultima disposizione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, vedi il c. 5 del medesimo art. 16, DLgs 175/2014. Successivamente comma modificato dall'art. 7-quater, c. 27, lett. g), DL 22/10/2016, n. 193 conv. con mod., L 1/12/2016, n. 225 e poi dall'art. 6, c. 1, DLgs 29/10/2016, n. 221.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 8-bis, c. 1, lett. a), DPR 26/10/1972, n. 633. Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.
- DL 30/12/1997, n. 457, conv. con mod., L 27/2/1998, n. 30, conv. con mod., DL 30/12/1997, n. 457, recante disposizioni urgenti per lo sviluppo del settore dei trasporti e l'incremento dell'occupazione.
- Art. 2359 codice civile. Società controllate e società collegate.
- Art. 4 lett. e), DLgs n. 344 del 12/12/2003. condizioni per l'entrata in vigore del regime tributario di cui al capo VI titolo II.
- DM 23/6/2005. Disposizioni di attuazione del regime della c.d. tonnage tax.

Prassi

- Determinazione della base imponibile di alcune imprese marittime c.d. tonnage tax. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.
- Profili interpretativi emersi nel corso della manifestazione "Telefisco 2008" del 29/1/2008 e risposte ad ulteriori quesiti. Par. 11.1 Gruppo di imprese. Assenza di requisiti oggettivi in capo ad una di esse. Circ. n. 12/E del 19/2/2008.
- Commento alle novità fiscali DLgs 21/11/2014, n. 175 Primi chiarimenti. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Tonnage tax, consolidato, trasparenza e opzione Irap. 4 opzioni in un unico modello. Com. stampa 17/12/2015/E.
- Consulenza giuridica - Compatibilità credito di imposta di cui all'art. 4, c. 1 DL n. 457 del 1997, con il regime di c.d. "tonnage tax". Ris. n. 104/E del 17/11/2016.

- Art. 1, c. da 91 a 94 e 97, L 28/12/2015, n. 208 - Maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi (c.d. "super ammortamento"). Circ. n. 23/E del 26/5/2016.

Articolo

156

Determinazione del reddito imponibile

1. Il reddito imponibile, determinato in via forfetaria ed unitaria sulla base del reddito giornaliero di ciascuna nave con i requisiti predetti, è calcolato sulla base degli importi in cifra fissa previsti per i seguenti scaglioni di tonnellaggio netto:
 - a) da 0 a 1.000 tonnellate di stazza netta: € 0,0090 per tonnellata;
 - b) da 1.001 a 10.000 tonnellate di stazza netta: € 0,0070 per tonnellata;
 - c) da 10.001 a 25.000 tonnellate di stazza netta: € 0,0040 per tonnellata;
 - d) da 25.001 tonnellate di stazza netta: € 0,0020 per tonnellata (1).
 2. Agli effetti del comma precedente, non sono computati i giorni di mancata utilizzazione a causa di operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria o straordinaria, ammodernamento e trasformazione della nave; sono altresì esclusi dal computo dei giorni di operatività quelli nei quali la nave è in disarmo temporaneo.
 3. Dall'imponibile determinato secondo quanto previsto dai commi precedenti non è ammessa alcuna deduzione. Resta ferma l'applicazione dell'articolo 84.
- (1) *Comma sostituito dall'art. 10, c. 1, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Prassi

- Tonnage tax. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.
- Consulenza giuridica - Compatibilità credito di imposta di cui all'art. 4, c. 1 DL n. 457 del 1997, con il regime di c.d. "tonnage tax". Ris. n. 104/E del 17/11/2016.

240

Articolo

157

Limiti all'esercizio dell'opzione e alla sua efficacia

1. L'opzione di cui all'articolo 155 non può essere esercitata e se esercitata viene meno con effetto dal periodo di imposta in corso nel caso in cui oltre la metà delle navi complessivamente utilizzate viene locato dal contribuente a scafo nudo per un periodo di tempo superiore, per ciascuna unità, al 50% dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale.
 2. In ogni caso l'opzione di cui all'articolo 155 non rileva per la determinazione del reddito delle navi relativamente ai giorni in cui le stesse sonolocate a scafo nudo, da determinarsi in modo analitico per quanto attiene ai costi specifici, e secondo la proporzione di cui all'articolo 159 per quanto attiene quelli non suscettibili di diretta imputazione.
 3. L'opzione di cui all'articolo 155 viene meno, altresì, nel caso di mancato rispetto dell'obbligo di formazione dei cadetti secondo le modalità stabilite nel decreto di cui all'articolo 161.
 4. L'ammontare determinato ai sensi dell'articolo 156 non comprende i ricavi e qualsiasi altro componente positivo non derivante in via esclusiva dall'esercizio delle navi di cui all'articolo 155 e delle attività di cui al comma 2 dello stesso articolo.
 5. Qualora per qualsiasi motivo venga meno l'efficacia dell'opzione esercitata, il nuovo esercizio della stessa non può avvenire prima del decorso del decennio originariamente previsto e, comunque, non prima del quinto periodo d'imposta successivo a quello in cui è venuta meno l'opzione di cui all'articolo 155 (1).
- (1) *Comma modificato dall'art. 24, c. 1, lett. b), n. 1), L 7/7/2016, n. 122.*

Note di collegamento

Prassi

- Tonnage tax. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.

Articolo

158

Plusvalenze
e minusvalenze

1. Nel caso di cessione a titolo oneroso di una o più navi relativamente alle quali è efficace l'opzione di cui all'articolo 155, l'imponibile determinato ai sensi dell'articolo 156 comprende anche la plusvalenza o minusvalenza realizzata. Tuttavia, qualora la cessione abbia ad oggetto un'unità già in proprietà dell'utilizzatore in un periodo d'imposta precedente a quello nel quale è esercitata l'opzione per l'applicazione del presente regime, all'imponibile determinato ai sensi dell'articolo 156 deve essere aggiunto un ammontare pari al minore importo tra la plusvalenza latente, data dalla differenza tra il valore normale della nave e il costo non ammortizzato della stessa rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio precedente a quello in cui l'opzione è esercitata, e la plusvalenza realizzata ai sensi dell'articolo 86, e, comunque, non inferiore alla plusvalenza latente diminuita dei redditi relativi alla nave oggetto di cessione determinati ai sensi del presente capo in ciascun periodo d'imposta di efficacia dell'opzione fino a concorrenza della stessa plusvalenza latente. Ai fini della determinazione della plusvalenza realizzata ai sensi dell'articolo 86, il costo non ammortizzato è determinato secondo i valori fiscali individuati sulla base delle disposizioni vigenti in assenza dell'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 155 (1).
 2. Nel caso in cui nel periodo d'imposta precedente quello di prima applicazione del regime di determinazione dell'imponibile previsto dalla presente sezione, al reddito prodotto dalla nave ceduta si rendeva applicabile l'agevolazione di cui all'articolo 145, comma 66, della legge 23/12/2000, n. 388, l'importo determinato ai sensi del comma 1, secondo periodo, è aggiunto all'imponibile limitatamente al 20% del suo ammontare (2).
 3. Nel caso in cui le navi cedute costituiscano un complesso aziendale, per l'applicazione del comma 1 è necessario che tali navi rappresentino l'80% del valore dell'azienda al lordo dei debiti finanziari.
- (1) *Comma sostituito dall'art. 10, c. 1, DLgs 18/11/2005, n. 247 e modificato dall'art. 24, c. 1, lett. b), n. 1), L 7/7/2016, n. 122.*
- (2) *Comma sostituito dall'art. 10, c. 1, DLgs 18/11/2005, n. 247 e modificato dall'art. 24, c. 1, lett. b), n. 1), L 7/7/luglio 2016, n. 122.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 145, c. 66, L 23/12/2000, n. 388. Altri interventi.

Prassi

- Tonnage tax. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.

Articolo

159

Obblighi
contabili

1. Il reddito derivante dal contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali diverse da quelle indicate nell'articolo 155 non è ricompreso nell'imponibile determinato ai sensi dell'articolo 156 e deve essere determinato secondo le disposizioni contenute nella sezione I del capo II.
2. Agli effetti del comma 1 le spese e gli altri componenti negativi assumono rilievo se e nella misura in cui si riferiscano ad attività o beni da cui derivano ricavi e altri proventi diversi da quelli ricompresi nella determinazione dell'imponibile, secondo i criteri di cui all'articolo 156; a tal fine è tenuta una contabilità separata secondo le modalità stabilite con il decreto di cui all'articolo 161.
3. Le spese e gli altri componenti negativi che si riferiscono indistintamente a componenti positivi di reddito ricompresi e non ricompresi nell'imponibile determinato ai sensi dell'articolo 156 sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare complessivo dei ricavi e altri proventi non ricompresi nell'imponibile determinato ai sensi dell'articolo 156 e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Note di collegamento

Prassi

- Tonnage tax. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.

Articolo

160

**Ulteriori
effetti
dell'esercizio
dell'opzione**

1. I soggetti che esercitano l'opzione di cui all'articolo 155 non possono esercitare quella di cui alle sezioni II e III del titolo II né in qualità di controllanti, né in qualità di controllati.
 2. Alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi fra le società il cui reddito è determinato anche parzialmente ai sensi dell'articolo 156 e le altre imprese, anche se residenti nel territorio dello Stato, si applica, ricorrendone le altre condizioni, la disciplina del valore normale prevista dall'articolo 110, comma 7. Resta ferma l'applicazione dell'articolo 156 (1).
- (1) *Comma modificato dall'art. 10, c. 2, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- DM 23/6/2005. Tonnage tax.

Prassi

- Tonnage tax. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.

Articolo

161

**Disposizioni
applicative**

1. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni applicative della presente sezione.
2. Per tutto quanto non disciplinato nella presente sezione si applicano le disposizioni di cui alla sezione I.

Note di collegamento

Normativa

- DM 23/6/2005. Tonnage tax.

Prassi

- Tonnage tax. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.

Articolo

162

**Stabile
organizzazione**

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15/12/1997, n. 446, l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.
2. L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare:
 - a) una sede di direzione;
 - b) una succursale;
 - c) un ufficio;
 - d) un'officina;
 - e) un laboratorio;
 - f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.
3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato «stabile organizzazione» soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a 3 mesi.
4. Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:
 - a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
 - b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di

- deposito, di esposizione o di consegna;
- c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.
5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.
6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.
7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.
8. Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4/4/1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12/3/1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.
9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

Note di collegamento

Normativa

- DM 21/2/2013. Imposta sulle transazioni finanziarie. Art. 19 Versamento dell'imposta.
- DLgs 15/12/1997, n. 446. IRAP.
- L 4/4/1977, n. 135. Disciplina della professione di raccomandatario marittimo.
- L 12/3/1968, n. 478. Ordinamento della professione di mediatore marittimo.

Giurisprudenza

- IRPEG. Controversia tra datore di lavoro e lavoratore. Somma dovuta dal primo al secondo. Deduzione reddito imponibile. Sussistenza. Condizioni. Cass. civ. Sent. n. 11728 del 8/6/2016.
- Accertamento e riscossione. c
- IVA. Cass. civ. Ord. n. 5022 del 28/3/2012.
- Tributi erariali indiretti. Cass. civ. Sent. n. 20597 del 7/10/2011.
- Reati tributari. Cass. pen. Sent. n. 29724 del 28/7/2010.
- Stabile organizzazione. Cass. civ. Sent. n. 25197 del 30/11/2009.
- Intermediazione finanziaria. Cass. civ. U. Ord. n. 15916 del 29/7/2005.

Prassi

- Expo 2015. Circ. n. 26/E del 7/8/2014.
- Disciplina del credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio. Circ. n. 37/E del 28/9/2012.
- Interpello. Fusione tra società residenti in altri Stati membri dell'UE ai sensi della direttiva n. 90/434/CEE e trattamento fiscale delle stabili organizzazioni in Italia. Ris. n. 175/E del 6/7/2009.
- Interpello. Trattamento fiscale dei compensi percepiti in Italia da base fissa di una società professionale estera. Art. 25, DPR 600/73 Ulteriori chiarimenti. Ris. n. 154/E del 11/6/2009.

- Interpello. Fusione concernente società di diversi Stati membri dell'UE. Ris. n. 21/E del 27/1/2009.
- Interpello. Attività bancaria svolta all'interno delle basi militari NATO in Italia. localizzazione dei redditi e configurabilità di una stabile organizzazione in Italia. Art. 23 e 162 del Tuir. Ris. n. 141/E del 10/4/2008.
- Operazione di aggregazione aziendale tra due società inglesi e secondo le disposizioni del Regno Unito. Riflessi fiscali sulle rispettive stabili organizzazioni presenti nel territorio dello Stato. Ris. n. 42/E del 12/2/2008.
- Attività di commercio elettronico svolta da soggetto non residente per mezzo di server localizzato in Italia. Requisiti per la sussistenza della stabile organizzazione. Ris. n. 119/E del 28/5/2007.
- Interpretazione della norma. Ris. n. 41/E del 9/3/2007.
- Indagini finanziarie. Poteri degli uffici. Circ. n. 32/E del 19/10/2006.

Articolo

163

Divieto della doppia imposizione (ex art. 127)

1. La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Riscossione e rimborsi. Cass. civ. Sent. n. 21437 del 10/10/2014.
- Coop e decadenza agevolazioni. Cass. civ. Sent. n. 13797 del 18/6/2014.
- Invm e Registro. Riconoscimento della valutazione automatica. Cass. civ. Sent. n. 9036 del 18/4/2014.
- **IRPEG** e ILOR. Cass. civ. Sent. n. 7949 del 4/4/2014.
- Terrenie difcibili. Valore. Cass. civ. Sent. n. 7499 del 31/3/2014.
- Italia Malta. Gioco Online luogo indicato nellon statuto o nellatto costitutivo. Valore. Cass. pen. Sent. n. 1811 del 17/1/2014.
- Accertamento e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 22542 del 11/12/2012.
- Accertamento e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 18446 del 26/10/2012.
- Agevolazioni e crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 14025 14024 14023 14022 14021 14020 14019 del 3/8/2012.
- Accertamento e riscossione. Cass. civ. Sent. n. 2709 2708 2707 del 4/2/2011.
- Imposte indirette. Cass. civ. Sent. n. 23173 del 17/11/2010.
- Tributi locali. Cass. civ. Sent. n. 7829 del 31/3/2010.
- Soggetti tenuti all'adozione dei IAS. Cons. Sta. Parere. n. 4422 del 19/2/2009.
- **IRPEG** e ILOR. Cass. civ. Sent. n. 22120 del 22/10/2007.
- MAncata applicazione delle aliquote applicate. Cass. civ. Sent. n. 3111 del 13/2/2006.

Prassi

- Previdenza complementare. Tassazione rendimenti finanziari ante 31/12/2000. Ris. n. 275/E del 5/11/2009.
- Interpello. Modalità di applicazione della normativa CFC in presenza di più società dello stesso gruppo, tra cui società holding, localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata. Ris. n. 235/E del 23/8/2007.
- Trust. disciplina fiscale rilevante ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte indirette. Circ. n. 48/E del 6/8/2007.

Articolo

164

Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese arti e professioni (ex art. 121-bis)

1. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili solo se rientranti in una delle fattispecie previste nelle successive lettere a), b) e b-bis) (1):
- a) per l'intero ammontare relativamente:
 - 1) agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30/4/1992, n. 285, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
 - 2) ai veicoli adibiti ad uso pubblico (2);
 - b) nella misura del 20% relativamente alle autovetture e autocaravan, di cui alle citate lettere dell'articolo 54 del citato decreto legislativo n. 285 del 1992, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo è diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1). Tale percentuale è elevata all'80% per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio. Nel caso di esercizio di arti e professioni

in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del 20%, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'articolo 5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato. Non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan, € 4.131,66 per i motocicli, € 2.065,83 per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede € 3.615,20 per le autovetture e gli autocaravan, € 774,69 per i motocicli, € 413,17 per i ciclomotori. Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui al citato articolo 5, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato. I limiti predetti, che con riferimento al valore dei contratti di locazione anche finanziaria o di noleggio vanno ragguagliati ad anno, possono essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato. I predetti limiti di € 18.075,99 e di € 3.615,20 sono elevati rispettivamente a € 25.822,84 e a € 5.164,57 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio (3).

b-bis) nella misura del 70% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta (4).

2. Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.
3. Ai fini della applicazione del comma 7 dell'articolo 102, il costo dei beni di cui al comma 1, lettera b), si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento.
 - (1) *Comma modificato dall'art. 2, c. 71, lett. b), n. 1), DL 3/10/2006, n. 262, conv. con mod., L 24/11/2006, n. 286.*
 - (2) *Numero modificato dall'art. 2, c. 71, lett. b), n. 2), DL 3/10/2006, n. 262, conv. con mod., L 24/11/2006, n. 286.*
 - (3) *Lettera modificata dall'art. 4, c. 72, lett. a), L 28/6/2012, n. 92 e, successivamente, dall'art. 1, c. 501, L 24/12/2012, n. 228 nonché dall'art. 1, c. 37, L 11/12/2016, n. 232. Per la maggiorazione del 40% dei limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni di cui alla presente lettera vedi l'art. 1, c. 92, L 28/12/2015, n. 208.*
 - (4) *Lettera modificata dall'art. 4, c. 72, lett. b), L 28/6/2012, n. 92 e, successivamente, dall'art. 1, c. 501, L 24/12/2012, n. 228.*

Note di collegamento

Normativa

- DL 4/7/2006, n. 223, conv. in L 4/8/2006, n. 248, art. 35, c. 11.
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 6/12/2006.
- Art. 54, DLgs n. 285 del 30/4/1992. Autoveicoli.
- L 28/6/2012 n. 92. Disposizioni in materia di riforma del mercato del lavoro.

Giurisprudenza

- Agevolazioni. Credito d'imposta aree svantaggiate e deducibilità dei costi e spese. Cass. civ. Sent. n. 23559 del 5/11/2014.
- Investimento agevolato. Cass. civ. Sent. n. 27174 del 4/12/2013.
- Autovetture uso ufficio. Cass. civ. Ord. n. 7896 del 28/3/2013.

Prassi

- Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata. Circ. n. 10/E del 14/5/2014.
- Beni concessi in godimento a soci o familiari. Circ. n. 36/E del 24/9/2012.
- Beni concessi in godimento a soci o familiari. Circ. n. 24/E del 15/6/2012.
- Modifiche al regime di deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza. Circ. n. 34/E del 13/7/2009.
- Incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Interessi passivi per l'acquisto di automezzo. Circ. n. 47/E del 18/6/2008.
- Contribuenti minimi. Circ. n. 7/E del 28/1/2008.

- Rateizzazione della plusvalenza realizzata dalla vendita di beni precedentemente posseduti in locazione finanziaria. Ris. n. 379/E del 17/12/2007.
- Deducibilità dei costi relativi alle autovetture utilizzate nell'esercizio dell'impresa. Ris. n. 231/E del 22/8/2007.
- Società non operative. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- Veicoli a motore non strumentali. regime fiscale. Ris. n. 59/E del 23/3/2007.
- profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 11/E del 16/2/2007.
- Primi chiarimenti sul DL Collegato. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- DL 4/7/2006, n. 223. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.

CAPO II

Disposizioni relative ai redditi prodotti all'estero ed ai rapporti internazionali

Articolo

165

Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (ex art. 15)

1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.
2. I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.
3. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato (1).
4. La detrazione di cui al comma 1 deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta di cui allo stesso comma 1, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente si applica quanto previsto dal comma 7.
5. La detrazione di cui al comma 1 può essere calcolata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo di imposta successivo. L'esercizio della facoltà di cui al periodo precedente è condizionato all'indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali ancora non è avvenuto il pagamento a titolo definitivo (2).
6. L'imposta estera pagata a titolo definitivo su redditi prodotti nello stesso Stato estero eccedente la quota di imposta italiana relativa ai medesimi redditi esteri, costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza della eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo in relazione allo stesso reddito estero, verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo. Nel caso in cui negli esercizi precedenti non si sia verificata tale eccedenza, l'eccedenza dell'imposta estera può essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed essere utilizzata quale credito d'imposta nel caso in cui si produca l'eccedenza della quota di imposta italiana rispetto a quella estera relativa allo stesso reddito di cui al primo periodo del presente comma. Le disposizioni di cui al presente comma relative al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza si applicano anche ai redditi d'impresa prodotti all'estero dalle singole società partecipanti al consolidato nazionale e mondiale, anche se residenti nello stesso Paese, salvo quanto previsto dall'articolo 136, comma 6 (3).
7. Se l'imposta dovuta in Italia per il periodo di imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero, e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta. Se è già decorso il termine per l'accertamento, la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito

- a tassazione in Italia.
8. La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.
 9. Per le imposte pagate all'estero dalle società, associazioni e imprese di cui all'articolo 5 e dalle società che hanno esercitato l'opzione di cui agli articoli 115 e 116 la detrazione spetta ai singoli soci nella proporzione ivi stabilita (4).
 10. Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente.
- (1) *Comma modificato dell'art. 11, c. 1, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 (2) *Comma modificato dall'art. 15, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
 (3) *Comma modificato dell'art. 11, c. 1, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247e dall'art. 15, c. 1, lett. b), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
 (4) *Comma modificato dell'art. 11, c. 1, lett. c), DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 14/9/2015, n. 147, art. 15 c. 2. Interpretazione autentica delle disposizioni del comma 1.
- DL 4/7/2006, n. 223, art. 36, c. 30, con riferimento al comma 10.
- DLgs 18/4/2005, n. 84, art. 10.

Giurisprudenza

- Credito d'imposta aree svantaggiate e deducibilità dei costi e spese. Cass. civ. Sent. n. 23559 del 5/11/2014.
- Credito d'imposta e deducibilità delle spese. Cass. civ. Sent. n. 12486 del 4/6/2014.
- Agevolazionin e crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 28533 del 20/12/2013.
- Agevolazionin varie in genere. Cass. civ. Sent. n. 28532 del 20/12/2013.
- Agevolazionin e crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 28370 del 19/12/2013.
- Agevolazionin e crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 27174 del 4/12/2013.
- Agevolazionin e crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 23139 del 11/10/2013.
- Agevolazionin e crediti d'imposta. Cass. civ. Sent. n. 23111 del 11/10/2013.
- Imposte pagate all'estero su redditi ivi prodotti da residenti italiani. Cass. civ. Sent. n. 7355 del 11/5/2012.
- Agevolazionin e contributi. Cass. civ. Sent. n. 13861 del 23/6/2011.

Prassi

- Imposta sul valore degli immobili situati all'estero e sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero. Circ. n. 28/E del 2/7/2012.
- Consolidato nazionale: il nuovo procedimento di accertamento. Circ. n. 27/E del 6/6/2011.
- Direttiva Risparmio. Rinnovo dei certificati rilasciati dall'Amministrazione finanziaria alle entità residuali. Ris. n. 45/E del 28/5/2010.
- Interpello. Assegnazione gratuita di azioni. Lavoratore residente all'estero. Ris. n. 92/E del 2/4/2009.
- Interpello. Persone fisiche. Disciplina dell'acquisto o della perdita della residenza in caso di trasferimento in corso d'anno. Ris. n. 471/E del 3/12/2008.
- Interpello. Tassazione di redditi di fonte estera. Redditi di capitale e redditi immobiliari. Convenzione contro le doppie imposizioni. Ris. n. 412/E del 31/10/2008.
- Interpello. ALFA SRL credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Ris. n. 277/E del 3/7/2008.
- Interpello. credito d'imposta in capo ad una società residente. Gibilterra. Ris. n. 147/E del 28/6/2007.
- Interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Direttiva 2003/48/CEE. Circ. n. 55/E del 30/12/2005.
- Pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi. Circ. n. 47/E del 2/11/2005.
- Determinazione del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero da una stabile organizzazione di un'impresa italiana. Ris. n. 69/E del 1/6/2005.

Articolo (1)

166

Trasferimento all'estero della residenza (ex art. 20-bis)

1. Il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. La stessa disposizione si applica se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero. Per le imprese individuali e le società di persone si applica l'articolo 17, comma 1, lettere g) e l) (2).
 2. I fondi in sospensione d'imposta, inclusi quelli tassabili in caso di distribuzione, iscritti nell'ultimo bilancio prima del trasferimento della residenza, sono assoggettati a tassazione nella misura in cui non siano stati ricostituiti nel patrimonio contabile della predetta stabile organizzazione (3).
 - 2-bis. Le perdite generatesi fino al periodo di imposta anteriore a quello da cui ha effetto il trasferimento all'estero della residenza fiscale, non compensate con i redditi prodotti fino a tale periodo, sono computabili in diminuzione del reddito della predetta stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 84 e alle condizioni e nei limiti indicati nell'articolo 181 (4).
 - 2-ter. Il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società di capitali non dà luogo di per sè all'imposizione dei soci della società trasferita (5).
 - 2-quater. I soggetti che trasferiscono la residenza, ai fini delle imposte sui redditi, in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, comma 1, con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari comparabile a quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16/3/2010, in alternativa a quanto stabilito al comma 1, possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo ivi previsto (6).
 - 2-quinquies. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di natura non regolamentare sono adottate le disposizioni di attuazione del comma 2-quater, al fine di individuare, tra l'altro, le fattispecie che determinano la decadenza della sospensione, i criteri di determinazione dell'imposta dovuta e le modalità di versamento (7).
- (1) *Rubrica sostituita dall'art. 11, c. 2, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 - (2) *Comma modificato dall'art. 11, c. 2, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 - (3) *Comma modificato dall'art. 11, c. 2, lett. c), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 - (4) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 1, lett. b), DLgs 6/11/2007, n. 199.*
 - (5) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 1, lett. b), DLgs 6/11/2007, n. 199.*
 - (6) *Comma aggiunto dall'art. 91, c. 1, DL 24/1/2012, n. 1, conv. con mod., L 24/3/2012, n. 27 e modificato dall'art. 11, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147.*
 - (7) *Comma aggiunto dall'art. 91, c. 1, DL 24/1/2012, n. 1, conv. con mod., L 24/3/2012, n. 27.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 14/9/2015, n. 147, art. 11, c. 3. Interpretazione autentica delle disposizioni del comma 2-quater.
- Art. 2437 e 2369 codice civile.
- DM 2/7/2014. Regime del trasferimento della residenza fiscale dei soggetti esercenti impresa in altro Stato dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo in Italia. Exit tax.

Giurisprudenza

- Imposte sui redditi. Cass.civ. Sent. n. 23750 del 21/10/2013.
- Plusvalenze. Corte giust. UE. Sent. n. 371/10 del 29/11/2011.

Prassi

- Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, delle imposte sui redditi rateizzate, dovute sulle plusvalenze da "exit-tax". Ris. n. 44/E del 24/4/2014.

Articolo (1)
166
bis
**Trasferimento
della residenza
nel territorio
dello Stato**

- Interpello. Ammissione al regime del consolidato fiscale nazionale nell'ipotesi di società estera fiscalmente residente in Italia. Ris. n. 409/E del 30/10/2008.

1. I soggetti che esercitano imprese commerciali provenienti da Stati o territori inclusi nella lista di cui all'articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1/4/1996, n. 239, che, trasferendosi nel territorio dello Stato, acquisiscono la residenza ai fini delle imposte sui redditi assumono quale valore fiscale delle attività e delle passività il valore normale delle stesse, da determinarsi ai sensi dell'articolo 9.
2. Nei casi di trasferimento da Stati o territori diversi da quelli di cui al comma 1, il valore delle attività e delle passività è assunto in misura pari al valore normale di cui all'articolo 9, così come determinato in esito all'accordo preventivo di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600. In assenza di accordo, il valore fiscale delle attività e passività trasferite è assunto, per le attività, in misura pari al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, mentre per le passività, in misura pari al maggiore tra questi.
3. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di segnalazione dei valori delle attività e delle passività oggetto di trasferimento. In caso di omessa o incompleta segnalazione, si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-bis, del decreto legislativo 18/12/1997, n. 471, commisurata all'importo non indicato.

(1) *Articolo aggiunto dall'art. 12, c. 1, DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Normativa

- DLgs 1/4/1996, n. 239, art. 11, c. 4, lett. c).
- DPR 29/9/1973, n. 600, art. 31-ter.
- DLgs 18/12/1997, n. 471, art. 9, c. 3-bis.

Giurisprudenza

- Imposte sui redditi. Cass.civ. Sent. n. 23750 del 21/10/2013.
- Plusvalenze. Corte giust. UE. Sent. n. 371/10 del 29/11/2011.

Prassi

- Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, delle imposte sui redditi rateizzate, dovute sulle plusvalenze da "exit- tax". Ris. n. 44/E del 24/4/2014.
- Interpello. Ammissione al regime del consolidato fiscale nazionale nell'ipotesi di società estera fiscalmente residente in Italia. Ris. n. 409/E del 30/10/2008.

Articolo
167
**Disposizioni
in materia di
imprese estere
controllate
(ex art. 127-bis)**

1. Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un'impresa, di una società o altro ente, residente o localizzato in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al comma 4, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea ovvero da quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tale disposizione si applica anche per le partecipazioni di controllo in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati (1).
2. Le disposizioni del comma 1 si applicano alle persone fisiche residenti e ai soggetti di cui agli articoli 5 e 73, comma 1, lettere a), b) e c).
3. Ai fini della determinazione del limite del controllo di cui al comma 1, si applica l'articolo 2359 del codice civile, in materia di società controllate e società collegate.
4. I regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia (2).
5. Le disposizioni del comma 1 non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che:
 - a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o

- territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento;
- b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al comma 4. Ai fini del presente comma, il contribuente può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27/7/2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente (3).
- 5-bis. La previsione di cui alla lettera a) del comma 5 non si applica qualora i proventi della società o altro ente non residente provengono per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari (4).
6. I redditi del soggetto non residente, imputati ai sensi del comma 1, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società. I redditi sono determinati in base alle disposizioni applicabili ai soggetti residenti titolari di reddito d'impresa, ad eccezione dell'articolo 86, comma 4. Dall'imposta così determinata sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 165, le imposte pagate all'estero a titolo definitivo (5).
7. Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti non residenti di cui al comma 1 non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione, ai sensi del medesimo comma 1, anche negli esercizi precedenti. Le imposte pagate all'estero, sugli utili che non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del primo periodo del presente comma, sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 165, fino a concorrenza delle imposte applicate ai sensi del comma 6, diminuite degli importi ammessi in detrazione per effetto del terzo periodo del predetto comma.
8. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23/8/1988, n. 400, sono stabilite le disposizioni attuative del presente articolo.
- 8-bis. La disciplina di cui al comma 1 trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi dello stesso comma sono localizzati in Stati o territori diversi da quelli ivi richiamati o in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero a quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni (6):
- a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
- b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione di cui alla precedente lettera a), tra cui quello dell'irrelevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile (7).
- 8-ter. Le disposizioni del comma 8-bis non si applicano se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Ai fini del presente

comma il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria secondo le modalità indicate nel comma 5. Per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo l'interpello di cui al precedente periodo può essere presentato indipendentemente dalla verifica delle condizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 8-bis (8).

8-quater. L'Amministrazione finanziaria, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove per la disapplicazione delle disposizioni del comma 1 o del comma 8-bis. Ove l'Amministrazione finanziaria non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. Fatti salvi i casi in cui la disciplina del presente articolo sia stata applicata ovvero non lo sia stata per effetto dell'ottenimento di una risposta favorevole all'interpello, il socio residente controllante deve comunque segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in imprese estere controllate di cui al comma 1 e al comma 8-bis. In tale ultimo caso l'obbligo di segnalazione sussiste solo al ricorrere delle condizioni di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma 8-bis (9).

8-quinquies. Le esimenti previste nel comma 5 e nel comma 8-ter non devono essere dimostrate in sede di controllo qualora il contribuente abbia ottenuto risposta positiva al relativo interpello, fermo restando il potere dell'Amministrazione finanziaria di controllare la veridicità e completezza delle informazioni e degli elementi di prova forniti in tale sede (10).

(1) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 83, lett. l), nn. 1) e 2) e 88, L 24/12/2007, n. 244 e dall'art. 8, c. 1, lett. a), DLgs 14/9/2015, n. 147 e dall'art. 1, c. 142, lett. b), n. 1), L 28/12/2015, n. 208.*

(2) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 83, lett. l), n. 3) e c. 88, L 24/12/2007, n. 244 a decorrere dal periodo di imposta successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto emanato ai sensi dell'art. 168-bis del TUIR (fino al periodo di imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31/12/2007). Successivamente, l'art. 1, c. 680, L 23/12/2014, n. 190, ha modificato il presente comma nella versione tuttora applicabile, a decorrere dal 1/1/2015 dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014. Infine il comma è stato sostituito dall'art. 1, c. 142, lett. b), n. 2), L 28/12/2015, n. 208.*

(3) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 83, lett. l), n. 4), L 24/12/2007, n. 244. Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto emanato ai sensi dell'art. 168-bis del presente provvedimento; fino al periodo di imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31/12/2007. Successivamente lettera modificata dall'art. 8, c. 1, lett. b), DLgs 14/9/2015, n. 147 e dall'art. 7, c. 4, DLgs 24/9/2015, n. 156.*

(4) *Lettera modificata dall'art. 1, c. 83, lett. l), n. 4) e c. 88, L 24/12/2007, n. 244.*

(5) *Comma modificato dall'art. 8, c. 1, lett. c), DLgs 14/9/2015, n. 147 e poi dall'art. 1, c. 142, lett. b), n. 3), L 28/12/2015, n. 208.*

(6) *Comma modificato dall'art. 1, c. 142, lett. b), n. 4), L 28/12/2015, n. 208.*

(7) *Comma aggiunto dall'art. 13, c. 1, lett. c), DL 1/7/2009, n. 78, conv. con mod., L 3/8/2009, n. 102, e dall'art. 8, c. 1, lett. d), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

(8) *Comma aggiunto dall'art. 13, c. 1, lett. c), DL 1/7/2009, n. 78, conv. con mod., L 3/8/2009, n. 102 e modificato dall'art. 8, c. 1, lett. e), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

(9) *Comma aggiunto dall'art. 8, c. 1, lett. f), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

(10) *Comma aggiunto all'art. 8, c. 1, lett. f), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Normativa

- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 16/9/2016.
- Sull'applicabilità delle disposizioni contenute nel presente articolo vedi il c. 7-bis dell'art. 13-bis, DL 1/7/2009, n. 78, aggiunto dalla lett. b) del c. 1 dell'art. 1, DL 3/8/2009, n. 103, conv. con mod., L 3/10/2009, n. 141.
- Art. 2359 codice civile. Società controllate e società collegate.
- Art. 11, L 27/7/200, n. 212. istanza di interpello.
- DM MEF ai sensi dell'art. 17 c. 3, L 23/8/1988, n. 400.
- Art. 1, DL 24/9/2002, n. 209 con riferimento al comma 6.
- DM 21/11/2001, n. 429 in attuazione di quanto disposto dal comma 8.

Giurisprudenza

- Elusione e transfer pricing. Cass.civ. Sent. n. 24005 del 23/10/2013.

- Elusione e transfer pricing. Cass.civ. Sent. n. 22010 del 25/9/2013.
- Elusione. Dichiarazione infedele. Cass.pen. Sent. n. 36894 del 9/9/2013.
- Imposte sui redditi. Cass.civ. Sent. n. 11949 del 13/7/2012.
- Condotte elusione. Cass.pen. Sent. n. 7739 del 28/2/2012.
- Costi indeducibili se non provata l'effettività delle operazioni. Cass.civ. Sent. n. 26298 del 29/12/2010.

Prassi

- Chiarimenti in tema di "Aiuto alla crescita economica" (ACE). Circ. n. 12/E del 23/5/2014.
- Chiarimenti PEX. Circ. n. 7/E del 29/3/2013.
- in merito ai termini di presentazione delle istanze di interpello. Ris. n. 81/E del 27/7/2012.
- Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 28/E del 21/6/2011.
- Controlled Foreign Companies (CFC). Risposte a quesiti. Circ. n. 23/E del 26/5/2011.
- Comunicazione da parte dei soggetti passivi IVA dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi black list. Circ. n. 53/E del 21/10/2010.
- Disciplina relativa alle controlled foreign companies (CFC). Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata. Circ. n. 51/E del 6/10/2010.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.
- Emersione di attività detenute all'estero. Circ. n. 43/E del 10/10/2009.
- Richiesta di disapplicazione della disciplina prevista dall'art. 167 del TUIR per una società localizzata in Hong Kong. Ris. n. 165/E del 22/6/2009.
- Interpello CFC. Chiarimenti in merito all'effettivo esercizio di un'attività commerciale nel Paese black list. Ris. n. 128/E del 26/5/2009.
- Prevenzione e contrasto dell'evasione (2009). Circ. n. 13/E del 9/4/2009.
- Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello. Circ. n. 7/E del 3/3/2009.
- Richiesta di disapplicazione della disciplina prevista dall'art. 167 del Tuir per una società localizzata in Svizzera. Ris. n. 427/E del 10/11/2008.
- Collegata estera "trasparente" partecipata tramite GIE e trust. Ris. n. 400/E del 23/10/2008.
- Disapplicazione della norma. Ris. n. 352/E del 7/8/2008.
- Trasferimento in Italia della sede legale di una società holding lussemburghese. Ris. n. 345/E del 5/8/2008.
- Tassazione dei dividendi distribuiti da una società residente in un paese a fiscalità ordinaria tramite una holding company residente in un paese black list. Qualificazione fiscale di una joint-venture company. Ris. n. 326/E del 30/7/2008.
- Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. Circ. n. 47/E del 18/6/2008.
- Società con sede legale a Cipro e stabile organizzazione a Dubai. Circ. n. 187/E del 5/5/2008.
- ALFA controllata da BETA, con residenza in Germania e sede in Svizzera. Ris. n. 381/E del 18/12/2007.
- Criteri per la disapplicazione della disciplina delle società non operative. Ris. n. 331/E del 16/11/2007.
- Società controllata. Ris. n. 288/E del 11/10/2007.
- Disapplicazione della norma. Ris. n. 262/E del 21/9/2007.
- Modalità di applicazione della normativa CFC in presenza di più società dello stesso gruppo, tra cui società holding, localizzate in paesi a fiscalità privilegiata. Ris. n. 235/E del 23/8/2007.
- Tassazione dei dividendi distribuiti da una società estera in eccedenza rispetto al reddito già tassato ai sensi dell'art. 167, c. 1, del Tuir. Ris. n. 191/E del 27/7/2007.
- ALFA SPA SIM. Ris. n. 147/E del 27/7/2007.
- Disapplicazione della norma per i redditi derivanti dalla società controllata. Ris. n. 63/E del 28/3/2007.
- DL 2/10/2006, n. 262. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- Acconti IRES e IRAP. Circ. n. 34/E del 21/11/2006.
- DL 4/7/2006, n. 223. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Tassazione di dividendi e di redditi diversi di natura finanziaria. Circ. n. 4/E del 18/1/2006.
- CFC. Ris. n. 72/E del 3/6/12/2005.

Articolo (1)

168

**Disposizioni
in materia
di imprese
estere collegate**

(1) *Articolo abrogato dall'art. 8, c. 3, DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Articolo (1)

168

bis

**Paesi
e territori
che consentono
un adeguato
scambio
di informazioni**

(1) *Articolo abrogato dall'art. 10, c. 1, DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Articolo (1)

168

ter

**Esenzione
degli utili
e delle perdite
delle stabili
organizzazioni
di imprese
residenti**

1. Un'impresa residente nel territorio dello Stato può optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero.
2. L'opzione è irrevocabile ed è esercitata al momento di costituzione della stabile organizzazione, con effetto dal medesimo periodo di imposta.
3. Quando la stabile organizzazione è localizzata in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, o quando la stabile organizzazione è localizzata in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati e ricorrono congiuntamente le condizioni di cui al comma 8-bis del medesimo articolo 167, l'opzione di cui al comma 1 si esercita, relativamente a tali stabili organizzazioni, a condizione che ricorrano le esimenti di cui ai commi 5, lettere a) o b), o 8-ter del citato articolo.
4. Le imprese che esercitano l'opzione di cui al comma 1 applicano alle proprie stabili organizzazioni, in assenza delle esimenti richiamate nel comma 3, le disposizioni dell'articolo 167.
5. Nel caso di esercizio dell'opzione di cui al comma 1 con riferimento alle stabili organizzazioni per le quali sono state disapplicate le disposizioni di cui all'articolo 167, si applicano, sussistendone le condizioni, le disposizioni degli articoli 47, comma 4, e 89, comma 3.
6. Per le stabili organizzazioni già esistenti, l'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle presenti disposizioni, con effetto dal periodo di imposta in corso a quello di esercizio della stessa. L'esercizio dell'opzione non determina in sé alcun realizzo di plusvalenze e minusvalenze.
7. Ai fini del comma 6, l'impresa indica separatamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di esercizio dell'opzione, gli utili e le perdite attribuibili a ciascuna stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta antecedenti a quello di effetto dell'opzione. Se ne deriva una perdita fiscale netta, gli utili successivamente realizzati dalla stabile organizzazione sono imponibili fino a concorrenza della stessa. Dall'imposta dovuta si scomputano le eventuali eccedenze positive di imposta estera riportabili ai sensi dell'articolo 165, comma 6.

8. Le disposizioni del comma 7 relative al recupero delle perdite fiscali pregresse della stabile organizzazione si applicano anche quando venga trasferita a qualsiasi titolo la stabile organizzazione o parte della stessa ad altra impresa del gruppo che fruisca dell'opzione di cui al comma 1.
 9. L'impresa cedente indica nell'atto di trasferimento della stabile organizzazione o di parte della stessa l'ammontare dell'eventuale perdita netta realizzata dalla medesima stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta precedenti al trasferimento.
 10. In caso di esercizio dell'opzione, il reddito della stabile organizzazione va separatamente indicato nella dichiarazione dei redditi dell'impresa e ai fini della sua determinazione valgono i criteri di cui all'articolo 152, anche con riferimento alle transazioni intercorse tra l'impresa e la medesima stabile organizzazione, nonché tra quest'ultima e le altre imprese del medesimo gruppo. Si applicano le disposizioni dell'articolo 26 del decreto-legge 31/5/2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30/7/2010, n. 122.
 11. Nel rispetto dei principi di trasparenza, correttezza e collaborazione cui deve essere improntato il rapporto con il contribuente, l'Agenzia delle entrate provvede a pubblicare a titolo esemplificativo sul proprio sito le fattispecie ritenute elusive delle precedenti disposizioni, da aggiornarsi periodicamente.
- (1) *Articolo aggiunto dall'art. 14, c. 1, DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Normativa

- DL 31/5/2010, n. 78, art. 26.
- DLgs 14/9/2015, n. 147. Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese.

1. Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.

Note di collegamento

Normativa

- Convenzioni contro le doppie imposizioni sul sito www.finanze.it.

Giurisprudenza

- Italia Malta, gioco online. Luogo indicato nello statuto o atto costitutivo. Cass. pen. Sent. n. 1811 del 17/1/2014.
- Redditi di lavoro dipendente. Cass. civ. Sent. n. 17076 del 22/7/2009.
- Criterio di origine dell'ente che eroga la retribuzione e della cittadinanza del lavoratore. Cass. civ. Sent. n. 29455 del 17/12/2008.
- Dipendente italiano che svolge attività all'estero per società italiana. Cass. civ. Sent. n. 24455 del 2/10/2008.

Prassi

- Assegnazione gratuita di azioni. Lavoratore residente all'estero. Ris. n. 92/E del 2/4/2009.
- Editoria. È cessione di marchio l'uso di "testata" prevista da accordi contrattuali. Ris. n. 183/E del 24/9/2003.
- Tassazione delle pensioni di fonte estera pagate a residenti in Italia. INAIL Circ. n. 41/E del 21/7/2003.
- Convenzione Italia-Romania. la tassazione dei redditi di fonte estera. Ris. n. 19/E del 30/1/2003.

Operazioni straordinarie

1. La trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.
2. In caso di trasformazione di una società soggetta all'imposta di cui al titolo II in società non soggetta a tale imposta, o viceversa, il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di apposito conto economico.
3. Nel caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta di cui al titolo II in società soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della

Articolo

169

Accordi internazionali (ex art. 128)

CAPO III

Articolo

170

Trasformazione della società (ex art. 122)

trasformazione con utili imputati ai soci a norma dell'articolo 5, se dopo la trasformazione siano state iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione e l'imputazione di esse a capitale non comporta l'applicazione del comma 6 dell'articolo 47.

4. Nel caso di trasformazione di una società soggetta all'imposta di cui al titolo II in società non soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono imputate ai soci, a norma dell'articolo 5:
 - a) nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;
 - b) nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, se non siano iscritte in bilancio o vi siano iscritte senza la detta indicazione.
5. Le riserve di cui al comma 4 sono assoggettate a imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società di cui all'articolo 73.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2498 e seguenti codice civile.
- Art. 37-bis DPR 29/9/1973 n. 600. Disposizioni antielusive.
- Art. 6 DPR 7/12/2001, n. 435. Dichiarazione dei redditi in caso di trasformazione. Termini di presentazione e modalità.
- Art. 20 DL 24/6/2014, n. 91.
- Art. 17 DLgs 21/11/2014, n. 175. Razionalizzazione delle modalità di presentazione e dei termini di versamento nelle ipotesi di operazioni straordinarie poste in essere da società di persone.
- Art. 10-bis L 27/7/2000, n. 212. Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Giurisprudenza

- Trasformazioni in genere. Scissione parziale. Responsabilità per debiti fiscali della società scissa. Solidarietà illimitata di tutte le società partecipanti la scissione. Sussistenza. Differenza con la disciplina relativa alla responsabilità per le obbligazioni civili. Cass. civ. Sent. 13059 del 24/6/2015.

Prassi

- Trasformazione di società di persone in società semplice. Comporta il realizzo di plusvalenze tassabili. Circ. n. 137/MF del 15/5/1997.
- Trasformazione di un'accomandita semplice in società a responsabilità limitata. Efficacia della delibera. Ris. n. 203/E del 20/6/2002.
- Trasformazione di società in nome collettivo in società a responsabilità limitata e successiva scissione parziale proporzionale. Elusività. Esclusione. Parere Comitato Consultivo norme antielusive, del 23/12/2003, n. 19.
- Trasformazione da società di capitali in società di persone. Titolarità del diritto di riportare le perdite fiscalmente riconosciute. Riferimento ai periodi d'imposta anteriori alla trasformazione. Compete alla società e non ai soci. Ris. n. 60/E del 16/5/2005.
- Risposte a quesiti. Riporto delle perdite delle società di capitali trasformate. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Donazione di azienda e continuazione dell'attività d'impresa in forma societaria. Ris. n. 341/E del 23/11/2007.
- Retrodatazione degli effetti fiscali della fusione tra una società di persone ed una di capitali, soggette ad imposte differenti. Esclusione. Ris. n. 22/E del 28/1/2009.
- Disposizioni antielusive, disconoscimento ai fini fiscali di trasformazione societaria, impossibilità di accedere al regime di tassazione di gruppo. Ris. n. 84/E del 27/11/2013.
- Commento alle novità fiscali. DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Razionalizzazione delle modalità di presentazione e dei termini di versamento nelle ipotesi di operazioni straordinarie poste in essere da società di persone. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.

Articolo

171

Trasformazione eterogenea

1. In caso di trasformazione, effettuata ai sensi dell'articolo 2500-septies del codice civile, di una società soggetta all'imposta di cui al titolo II in ente non commerciale, i beni della società si considerano realizzati in base al valore normale, salvo che non siano confluiti nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso. Le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono assoggettate a tassazione nei confronti dei soci o associati:
 - a) nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione sono iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;
 - b) nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, se non iscritte in bilancio ovvero iscritte senza la detta indicazione. In caso di trasformazione in comunione di azienda si applicano le disposizioni dell'articolo 67, comma 1, lettera h). Si applicano le disposizioni del comma 5 dell'articolo 170.
2. La trasformazione, effettuata ai sensi dell'articolo 2500-octies del codice civile, di un ente non commerciale in società soggetta all'imposta di cui al titolo II si considera conferimento limitatamente ai beni diversi da quelli già compresi nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2498 e seguenti codice civile.
- Art. 37-bis, DPR 29/9/1973 n. 600. Disposizioni antielusive.
- Art. 6, DPR 7/12/2001, n. 435. Dichiarazione dei redditi in caso di trasformazione. Termini di presentazione e modalità.
- Art. 20, DL 24/6/2014, n. 91.
- Art. 10-bis, L 27/7/2000, n. 212. Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Prassi

- Trasformazione di ente pubblico in società per azioni. Valore fiscalmente riconosciuto dei beni diversi dal complesso aziendale. Ris. n. 313/E del 5/11/2007.
- Fusione tra enti non commerciali. Neutralità fiscale. Beneficio riconosciuto limitatamente ai beni gestiti dall'ente incorporato in regime di impresa che, dopo la fusione, confluiscono nell'attività d'impresa dell'ente incorporante. Ris. n. 152/E del 15/4/2008.
- Fusione tra enti pubblici. Successione a titolo universale. Trasferimento dei beni e dei rapporti patrimoniali e finanziari degli enti soppressi. Adempimenti fiscali e dichiarativi. Ris. n. 162/E del 18/4/2008.
- Trasformazione di azienda speciale in società di capitali ai sensi dell'art. 115, DLgs 18/8/2000, n. 267, TUEL Riconoscimento del valore fiscale dei beni in capo all'affittuario dell'azienda. Ris. n. 375/E del 6/10/2008.
- Fusione per incorporazione di società di capitali in una fondazione. Neutralità fiscale limitatamente ai beni della società incorporata imputati all'attività d'impresa dell'incorporante. Ris. n. 102/E del 9/4/2009.
- Detassazione degli investimenti in macchinari. Circ. n. 44/E del 27/10/2009.
- Disposizioni antielusive e trasformazione societaria. Ris. n. 84 del 27/11/2013.

Articolo

172

Fusione di società (ex art. 123)

1. La fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.
2. Nella determinazione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante non si tiene conto dell'avanzo o disavanzo iscritto in bilancio per effetto del rapporto di cambio delle azioni o quote o dell'annullamento delle azioni o quote di alcuna delle società fuse possedute da altre. I maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo derivante dall'annullamento o dal concambio di una partecipazione, con riferimento a elementi patrimoniali della società incorporata o fusa, non sono imponibili nei confronti dell'incorporante o della società risultante dalla fusione. Tuttavia i beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.
3. Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né di-

256

- stribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società incorporata o fusa, fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio, dell'articolo 47, comma 7 e, ricorrendone le condizioni, degli articoli 58 e 87 (1).
4. Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7.
 5. Le riserve in sospensione di imposta, iscritte nell'ultimo bilancio delle società fuse o incorporate concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante se e nella misura in cui non siano state ricostituite nel suo bilancio prioritariamente utilizzando l'eventuale avanzo da fusione. Questa disposizione non si applica per le riserve tassabili solo in caso di distribuzione le quali, se e nel limite in cui vi sia avanzo di fusione o aumento di capitale per un ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla fusione al netto delle quote del capitale di ciascuna di esse già possedute dalla stessa o da altre, concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante in caso di distribuzione dell'avanzo o di distribuzione del capitale ai soci; quelle che anteriormente alla fusione sono state imputate al capitale delle società fuse o incorporate si intendono trasferite nel capitale della società risultante dalla fusione o incorporante e concorrono a formarne il reddito in caso di riduzione del capitale per esuberanza.
 6. All'aumento di capitale, all'avanzo da annullamento o da concambio che eccedono la ricostituzione e l'attribuzione delle riserve di cui al comma 5 si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve della società incorporata o fusa, diverse da quelle già attribuite o ricostituite ai sensi del comma 5 che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione. Si considerano non concorrenti alla formazione dell'avanzo da annullamento il capitale e le riserve di capitale fino a concorrenza del valore della partecipazione annullata (2).
 7. Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi 2 esercizi anteriori. Tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato a da altri enti pubblici. Se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito della società partecipante o dall'impresa che le ha a essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione. In caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione ai sensi del comma 9, le limitazioni del presente comma si applicano anche al risultato negativo, determinabile applicando le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo di imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione. Le disposizioni del presente comma si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico, nonché all'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6/12/2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla leg-

- ge 22/12/2011, n. 214. Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27/7/2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente (3).
8. Il reddito delle società fuse o incorporate relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la fusione è determinato, secondo le disposizioni applicabili in relazione al tipo di società, in base alle risultanze di apposito conto economico.
9. L'atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante.
10. Nelle operazioni di fusione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta e alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione ai sensi dell'articolo 2504-bis, comma 2, del codice civile; successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante o comunque risultante dalla fusione.
- 10-bis. Il regime dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'articolo 176 può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti, anche dalla società incorporante o risultante dalla fusione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni (4).
- (1) *Comma modificato dall'art. 12, c. 1, lett. a), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
- (2) *Comma sostituito dall'art. 12, c. 1, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
- (3) *Comma modificato dall'art. 1, c. 33, lett. aa), L 24/12/2007, n. 244 e dall'art. 7, c. 10, DLgs 24/9/2015, n. 156. Successivamente il comma è stato modificato dall'art. 7, c. 10, DLgs 24/9/2015, n. 156.*
- (4) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 46, lett. a), L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2501 e seguenti codice civile.
- Art. 37-bis, DPR 29/9/1973 n. 600.
- Art. 84, Tuir.
- Art. 1, c. 5, DL 24/9/2002, n. 209. Disavanzi da annullamento. Affrancamento con versamento entro il 30/11/2002 del 6% dei maggiori valori iscritti nei limiti e alle condizioni di cui ai c. 2, 3 e 4. art. 6, DLgs 8/10/1997, n. 358.
- Art. 1, c. 242-249, L 27/12/2006, n. 296. Incentivi fiscali per le operazioni di aggregazione aziendale.
- Decisione della Commissione relativa all'aiuto di Stato C 15/07 cui l'Italia ha dato esecuzione, concernente incentivi fiscali a favore di taluni istituti di credito oggetto di riorganizzazione societaria. Decisione CE del 11/3/2008, n. 711.
- Art. 2, DM 25/7/2008. Fiscalità d'impresa. Imposta sostitutiva su operazioni straordinarie.
- Art. 15, DL 29/11/2008, n. 185, conv. con mod., L 28/1/2009, n. 2. Riallineamento e rivalutazione volontari di valori contabili.
- Art. 4, DL 10/2/2009, n. 5, conv. con mod., L 9/4/2009, n. 33. Aggregazione tra imprese.
- Art. 4, DM 1/4/2009, n. 48. Regolamento recante: "Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei c. 58 e 59 dell'art. 1, L 24/12/2007, n. 244 in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali". Operazioni di riorganizzazione aziendale.
- Art. 1 e art. 2, DM 30/7/2009. Riallineamento di valori contabili in sede di prima applicazione dei principi IAS/IFRS e di successiva variazione degli stessi principi.
- Art. 23, DL 6/7/2011, n. 98, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. riallineamento dei valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali.
- Provvedimento 22/11/2011. Modalità di attuazione dei c. 12-14 dell'art. 23, DL 6/7/2011, n. 98, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111.
- Art. 20, DL 6/12/2011, n. 201, conv. con mod., L 22/12/2011, n. 214. Riallineamento partecipazioni.
- Art. 1, c. 502, L 24/12/2012, n. 228. Riallineamento del costo delle partecipazioni di controllo riferito ad avviamento o ad altre attività immateriali-Differimento

- degli effetti del riallineamento.
- Art. 1 c. 150/151, L n. 147/2013 affrancamento, anche parziale, dei valori relativi ad avviamento, marchi di imprese e altre attività immateriali.
- Provvedimento 6/6/2014, Modalità di attuazione dei commi 150 e 151 dell'art. 1, L 21/12/2013, n. 147.
- Art. 20, DL 24/6/2014, n. 91.
- Art. 17, DLgs 21/11/2014, n. 175. Razionalizzazione delle modalità di presentazione e dei termini di versamento nelle ipotesi di operazioni straordinarie poste in essere da società di persone.
- Art. 10-bis, L 27/7/2000, n. 212. Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Giurisprudenza

- Fusione per incorporazione di società di capitali. Disciplina di cui all'art. 2420-bis codice civile. Portata. Applicabilità. Conseguenze. Cass. civ. Sent. 20/3/2006, n. 6204.
- Fusione per incorporazione. Disavanzo di fusione. Recupero a tassazione. Maggior costo delle azioni o quote delle società incorporate dovuto al "know. how". Iscrizione non tassabile, fino a concorrenza del disavanzo, del valore di "know. how" delle aziende incorporate. Fondamento. Cass. civ. Sent. 24/5/2006, n. 12308.
- L'aggregazione di patrimoni attraverso la fusione e successiva disaggregazione degli stessi con successivi atti di scissione parziale. Aggravamento della disciplina in tema di trasferimento delle perdite. Sussiste. Rispetto dei parametri dell'art. 172, c. 7, del Tuir, e applicazione dell'art. 37-bis, DPR n. 600/1973. Parere Comitato consultivo 18/12/2006, n. 34.
- Operazione di fusione-incorporazione. Deduzione di interessi passivi su mutuo. Agevolazione. Comportamento elusivo. Condizioni. Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. III, 20/12/2006, n. 86.
- Incorporazione di società di capitali. Disavanzo di fusione. Iscrizione non tassabile sino a concorrenza del disavanzo nel passivo del bilancio (o del conto economico) di corrispondente posta di rivalutazione delle rimanenze iniziali. Ammissibilità. Conseguenze. Determinazione del reddito imponibile. Indistinguibilità fra beni strumentali e beni merce. Fattispecie relativa a titoli posseduti da società finanziaria. Cass. civ. Sent. 31/3/2008, n. 8236.
- Incorporazione di società di capitali. Quote od azioni detenute dall'incorporante. Maggior costo rispetto al minor valore del patrimonio netto della incorporata. Iscrizione nell'attivo del bilancio o del conto economico una corrispondente posta di avviamento. Tassazione. Esclusione. Cass. civ. Sent. 29/1/2008, n. 1923, 31/3/2008, n. 8202, 11/6/2008, n. 15440.
- Disavanzo di fusione per incorporazione. Plusvalenza realizzata in conseguenza di cessione a terzi di ramo d'azienda della società incorporata. Compensazione in sede di fusione. Esclusione. Datazione retroattiva degli effetti fiscali. Irrilevanza. Fondamento. Conseguenze. Cass. civ. Sent. 15/9/2008, n. 23633.
- Fusione con successiva scissione. Disposizioni antielusive. Operazioni straordinarie che procurano un vantaggio fiscale contrario alle norme. Abuso del diritto. Sussistenza. Applicabilità di sanzioni per le disposizioni eluse ma non violate. Esclusione. Comm. Trib. Prov. Vicenza, Sent. del 28/1/2009, n. 6.
- Imposte dirette. Società di capitali. Reddito imponibile. Fusione per incorporazione. Disavanzo da annullamento. Iscrizione in bilancio del valore di avviamento della società incorporata. Deducibilità. Regime anteriore alla L n. 724/1994. Cass. civ. Sent. 25/9/2009, n. 20630.
- Fusione per concentrazione e per incorporazione. Notificazione in genere. Effetti. Fusione per incorporazione. Effetti nel regime anteriore al DLgs n. 6/2003. Estinzione dell'incorporata. Sussistenza. Natura interpretativa dell'art. 2504-bis cod. civ. Esclusione. Fondamento. Cass. civ. sez. Un. Sent. 14/9/2010, n. 19509.
- Abuso del diritto. Configurabilità. Condizioni. Compresenza di ragioni extra-fiscali rispondenti ad esigenze di natura organizzativa. Carattere abusivo dell'operazione. Esclusione. Fattispecie. Cass. civ. Sent. 21/1/2011, n. 1372.
- Procedimento tributario. Atti impugnabili. Diniego di disapplicazione di legge antielusiva. Qualificazione. Diniego di agevolazione. Impugnabilità dinanzi alle commissioni tributarie. Configurabilità. Ragioni. poteri del giudice tributario. Riconoscimento dell'agevolazione richiesta. Possibilità. Cass. civ. Sent. del 15/4/2011, n. 8663.
- Abuso del diritto. Configurabilità. Condizioni. Fusione societaria. Cass. civ. Sent. 20/10/2011, n. 21782.
- Disavanzo fusione. Affrancamento. Indeducibilità ammortamenti. Non sussiste. Indeducibilità avviamento. Non sussiste. Indeducibilità mutuo interessi acquisizione. Comm. Trib. Reg. Piemonte del 24/8/2012, n. 39.
- Elusione fiscale. Abuso del diritto. Configurabilità. Condizioni. Fattispecie in tema di fusione societaria. Cass. civ. Sent. n. 19234 del 7/11/2012.

- Fusione di società. Disavanzo. Ammortamento. Ammissibilità. Operazioni elusive. Esclusione. Cass. civ. Sent. n. 19863 del 14/11/2012.
- Disavanzo da annullamento. Imputazione ad avviamento. Omessa indicazione opzione in dichiarazione. Errore scusabile. Comm. Trib. Prov. Lombardia, Sent. del 11/1/2013, n. 2.
- Disavanzo di fusione. Imputazione ad avviamento. Principio di neutralità. Cass. civ. Sent. del 22/1/2013, n. 1434.
- Operazioni "merger leverage buyout". Rinvio al giudice di merito per verificare se gli interessi passivi sostenuti dalla newco italiana possano qualificarsi come "inerenti" alle attività economiche in concreto svolte dalla newco. Cass. civ. Sent., 30/10/2013, n. 24434.
- Leverage buy-out. Deducibilità interessi passivi Ammissibilità. Commiss. Trib. Prov. Milano, 14/2/2014, n. 1527.
- Leverage buy-out. Successiva fusione Contrazione debito. Erogazione prestito capogruppo per acquisizione societaria Omessa contabilizzazione interessi attivi prestito erogato. Esclusione. Commiss. Trib. Reg. Lombardia, 11/9/2014, n. 4539.
- IRES. Fusione per incorporazione. Perdite incorporata. Riporto illegittimo. Operazione elusiva. Mancata dimostrazione. Riporto. Compete. Commiss. Tribut. II grado Trentino Alto Adige, 16/7/2015.
- Riporto delle perdite pregresse in materia di scissione. Rinvio alle disposizioni relative alla fusione societaria. Differenze tra scissione e fusione. Principi applicabili. Commiss. Trib. Prov. Milano, 3/8/2015.
- Fusione. Società partecipante - Indici di vitalità - Verifica di sussistenza - Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano 1/12/2016.

Prassi

- Riduzione delle perdite riportate nelle operazioni di fusione per incapienza del patrimonio netto o per precedenti svalutazioni delle partecipazioni. Norma di comportamento Associazione Dottori Commercialisti aprile 2005, n. 160.
- Art. 172, c. 7 ultimo periodo. norma che vieta il riporto delle perdite in caso di fusione se sono derivate da svalutazioni della partecipazione della società incorporata. Non suscettibile di disapplicazione in quanto volta non a contrastare un'azione elusiva ma ad impedire una doppia deduzione della stessa perdita. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Retrodatazione degli effetti fiscali della fusione. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Società incorporanda, "svuotata" del ramo aziendale precedentemente conferito, mancato raggiungimento della soglia minima di vitalità. Ris. n. 116/E del 24/10/2006.
- Disposizioni antielusive applicabili al riporto delle perdite nelle fusioni. Norma di comportamento Associazione italiana Dottori Commercialisti ottobre 2006, n. 165.
- Rinnovo dell'opzione del consolidato a seguito di fusione tra società consolidate. Ris. n. 305/E del 25/10/2007.
- Fusione per incorporazione della società consolidante, ammessa alla tassazione di gruppo nella società capogruppo, non consolidata. Ris. n. 44/E del 12/3/2007.
- Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale. Circ. n. 16/E del 21/3/2007.
- Disposizioni in materia di società non operative. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- Tonnage tax. Operazioni straordinarie che non interrompono il regime. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.
- Interessi passivi indeducibili. Circ. n. 12/E del 19/2/2008.
- Fusioni societarie. Retrodatazione degli effetti fiscali dell'operazione. Riporto delle perdite. Verifica del test di vitalità. Ris. n. 143/E del 10/4/2008.
- Fusione per incorporazione con effetti fiscali retrodatati. Rapporto di indebitamento. Determinazione del valore del patrimonio netto contabile. Ris. n. 318/E del 23/7/2008.
- Razionalizzazione della disciplina delle operazioni di riorganizzazione aziendale. Circ. n. 57/E del 25/9/2008.
- Fusione tra soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia. Costo fiscale dei beni attribuiti alla S.O. a seguito della fusione. Retrodatazione. Ris. n. 470/E del 3/12/2008.
- Retrodatazione degli effetti fiscali della fusione tra una società di persone ed una di capitali, soggette ad imposte differenti. Esclusione. Ris. n. 22/E del 28/1/2009.
- Modifiche normative in tema di gestione delle istanze di interpello. Circ. n. 5/E del 24/2/2009.
- Rivalutazione dei beni immobili relativi all'impresa. Incremento del patrimonio netto. Rilevanza ai fini del riporto delle perdite in occasione di operazioni di fusione o scissione. Circ. n. 11/E del 19/3/2009.
- Incorporazione di società italiana da parte di una società comunitaria. Perma-

nenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Necessità. Mancata confluenza nella S.O. di tutti i componenti del complesso aziendale oggetto di incorporazione da parte della società. Realizzo a valore normale. Ris. n. 21/E del 27/1/2009.

- Fusione inversa ed affrancamento dei maggiori valori dei beni ricevuti ai fini dell'imposta sostitutiva sulle operazioni di fusione ai sensi dell'art. 172, c. 10-bis, del Tuir. Ris. n. 46/E 24/2/2009.
- Bonus Aggregazioni. Mancanza di una concreta organizzazione aziendale in seno ad una delle partecipanti. Ris. n. 57/E del 6/3/2009.
- Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello. Circ. n. 7/E del 3/3/2009.
- Incontri con la stampa specializzata. Riallineamento a seguito di operazioni straordinarie. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Fusione per incorporazione di società di capitali in una fondazione. Neutralità fiscale limitatamente ai beni della società incorporata imputati all'attività d'impresa dell'incorporante. Ris. n. 102/E del 9/4/2009.
- Fusione per incorporazione di società consolidanti. Richiesta di continuazione del regime di tassazione di gruppo. Ris. n. 101/E del 9/4/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. L. 24/12/2007, n. 244. Limitazioni al riporto degli interessi passivi in caso di fusioni o scissioni. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Fusione inversa. Applicabilità del regime di imposizione sostitutiva per l'affrancamento dei maggiori valori scaturiti a seguito dell'operazione straordinaria. Ammissibilità. Ris. n. 111/E del 27/4/2009.
- Affrancamento di maggiori valori emersi in occasione di operazioni straordinarie. Circ. n. 28/E del 11/6/2009.
- Fusione per incorporazione. Società incorporante. Perdite pregresse. Compensazione con i redditi dell'incorporata. Ris. n. 174/E del 6/7/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS adopter. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Periodo temporale da considerare per verificare la vitalità economica delle società partecipanti ad una fusione. Norma di comportamento Associazione italiana Dottori Commercialisti dicembre 2009, n. 176.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali. Circ. n. 8/E del 4/3/2010.
- Riporto delle perdite fiscali nelle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono società che partecipano ad un consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 9/E del 9/3/2010.
- Società incorporante. Maggior valore attribuito agli impianti di distribuzione del gas. Imposte differite. Affrancamento. Ris. n. 50/E del 11/6/2010.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.
- Fusione di società. Operazioni straordinarie. Regime di imposta sostitutiva. Ris. n. 124/E del 6/12/2010.
- Riporto degli interessi passivi in deducibili nelle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono società che partecipano ad un consolidato fiscale nazionale. Ris. n. 42/E del 12/4/2011.
- Interpretazione della locuzione "ultimo bilancio". Bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di efficacia giuridica della fusione, ancorché non approvato a tale data. Ris. n. 54/E del 9/5/2011.
- Analisi delle diverse tipologie di affrancamento dei disallineamenti derivanti dall'effettuazione di operazioni straordinarie. Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti contabili, Documento 6/2012.
- Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente. Circ. n. 8/E del 3/4/2013.
- Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni. Art. 1, c. 140-147, L. 27/12/2013, n. 147. Circ. n. 13/E del 4/6/2014.
- Individuazione del "patrimonio netto" di una S.O. cui far riferimento, ai fini del riporto delle perdite, con riguardo ad un'operazione di fusione transfrontaliera. Circ. n. 63/E del 17/6/2014.
- Commento alle novità fiscali. DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Razionalizzazione delle modalità di presentazione e dei termini di versamento nelle ipotesi di operazioni straordinarie poste in essere da società di persone. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle "operazioni di acquisizione con indebitamento" - La deducibilità degli interessi passivi ed il trattamento delle componenti reddituali destinate a soggetti localizzati in paesi esteri. Circ. n. 6/E del 30/03/2016.

- Commento alle novità del DLgs 24/9/2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli. Circ. n. 9/E del 01/04/2016.
- Articolo 166-bis del Tuir - trasferimento della residenza nel territorio dello Stato - operazione di fusione per incorporazione. Ris. n. 69/E del 5/08/2016.
- Deducibilità fiscale delle quote di ammortamento del costo fiscalmente riconosciuto per i beni posseduti da società che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia. Camera dei Deputati - Risposta 10/03/2016 n. 5-08068.

Articolo

173

**Scissione
di società
(ex art. 123-bis)**

1. La scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento.
2. Nella determinazione del reddito delle società partecipanti alla scissione non si tiene conto dell'avanzo o del disavanzo conseguenti al rapporto di cambio delle azioni o quote ovvero all'annullamento di azioni o quote a norma dell'articolo 2506-ter del codice civile. In quest'ultima ipotesi i maggiori valori iscritti per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo riferibile all'annullamento o al concambio di una partecipazione, con riferimento a elementi patrimoniali della società scissa, non sono imponibili nei confronti della beneficiaria. Tuttavia i beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi, i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.
3. Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa, fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio, dell'articolo 47, comma 7, e, ricorrendone le condizioni, degli articoli 58 e 87.
4. Dalla data in cui la scissione ha effetto, a norma del comma 11, le posizioni soggettive della società scissa, ivi compresa quella indicata nell'articolo 86, comma 4, e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che trattisi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insieme agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari.
5. Gli obblighi di versamento degli acconti relativi sia alle imposte proprie sia alle ritenute sui redditi altrui, restano in capo alla società scissa, in caso di scissione parziale, ovvero si trasferiscono alle società beneficiarie in caso di scissione totale, in relazione alle quote di patrimonio netto imputabile proporzionalmente a ciascuna di esse.
6. Il valore fiscalmente riconosciuto dei fondi di accantonamento della società scissa si considera già dedotto dalle beneficiarie, oltre che, in caso di scissione parziale, dalla suddetta società, per importi proporzionali alle quote in cui risultano attribuiti gli elementi del patrimonio ai quali, specificamente o per insieme, hanno riguardo le norme tributarie che disciplinano il valore stesso.
7. Se gli effetti della scissione sono fatti retroagire a norma del comma 11, per i beni di cui agli articoli 92 e 94 le disposizioni del precedente comma 4 trovano applicazione sommando proporzionalmente le voci individuate per periodo di formazione in capo alla società scissa all'inizio del periodo di imposta alle corrispondenti voci, ove esistano, all'inizio del periodo medesimo presso le società beneficiarie.
8. In caso di scissione parziale e in caso di scissione non retroattiva in società preesistente i costi fiscalmente riconosciuti si assumono nella misura risultante alla data in cui ha effetto la scissione. In particolare:
 - a) i beni di cui al comma 7 ricevuti da ciascuna beneficiaria si presumono, in proporzione alle quantità rispettivamente ricevute, provenienti proporzionalmente dalle voci delle esistenze iniziali, distinte per esercizio di formazione, della società scissa e dalla eventuale eccedenza formatasi nel periodo di imposta fino alla data in cui ha effetto la scissione;
 - b) le quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali nonché le spese di cui all'articolo 102, comma 6, relative ai beni trasferiti vanno ragguagliate alla

- durata del possesso dei beni medesimi da parte della società scissa e delle società beneficiarie; detto criterio è altresì applicabile alle spese relative a più esercizi e agli accantonamenti.
9. Le riserve in sospensione d'imposta iscritte nell'ultimo bilancio della società scissa debbono essere ricostituite dalle beneficiarie secondo le quote proporzionali indicate al comma 4. In caso di scissione parziale, le riserve della società scissa si riducono in corrispondenza. Se la sospensione d'imposta dipende da eventi che riguardano specifici elementi patrimoniali della società scissa, le riserve debbono essere ricostituite dalle beneficiarie che acquisiscono tali elementi. Nei riguardi della beneficiaria ai fini della ricostituzione delle riserve in sospensione d'imposta e delle altre riserve si applicano, per le rispettive quote, le disposizioni dettate per le fusioni dai commi 5 e 6 dell'articolo 172 per la società incorporante o risultante dalla fusione.
 10. Alle perdite fiscali agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico, nonché all'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6/12/2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22/12/2011, n. 214, delle società che partecipano alla scissione si applicano le disposizioni del comma 7 dell'articolo 172, riferendosi alla società scissa le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante e avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dal progetto di scissione di cui all'articolo 2506-bis del codice civile, ovvero dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2506-ter del codice civile (1).
 11. Ai fini delle imposte sui redditi, la decorrenza degli effetti della scissione è regolata secondo le disposizioni del comma 1 dell'articolo 2506-quater del codice civile, ma la retrodatazione degli effetti, ai sensi dell'articolo 2501-ter, numeri 5) e 6), dello stesso codice, opera limitatamente ai casi di scissione totale e a condizione che vi sia coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo di imposta della società scissa e delle beneficiarie e per la fase posteriore a tale periodo.
 12. Gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione.
 13. I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella appositamente designata, ferma restando la competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate della società scissa. Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione. Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge. Le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'amministrazione.
 14. Ai fini dei suddetti procedimenti la società scissa o quella designata debbono indicare, a richiesta degli organi dell'Amministrazione finanziaria, i soggetti e i luoghi presso i quali sono conservate, qualora non le conservi presso la propria sede legale, le scritture contabili e la documentazione amministrativa e contabile relative alla gestione della società scissa, con riferimento a ciascuna delle parti del suo patrimonio trasferite o rimaste. In caso di conservazione presso terzi estranei alla operazione deve essere inoltre esibita l'attestazione di cui all'articolo 52, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633. Se la società scissa o quella designata non adempiono a tali obblighi o i soggetti da essa indicati si oppongono all'accesso o non esibiscono in tutto o in parte quanto a essi richiesto, si applicano le disposizioni del comma 5 del suddetto articolo.
 15. Nei confronti della società soggetta all'imposta sulle società beneficiaria della scissione di una società non soggetta a tale imposta e nei confronti della

società del secondo tipo beneficiaria della scissione di una società del primo tipo si applicano anche, in quanto compatibili, i commi 3, 4 e 5 dell'articolo 170, considerando a tal fine la società scissa come trasformata per la quota di patrimonio netto trasferita alla beneficiaria (2).

15-bis. Il regime dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'articolo 176 può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti, anche dalla società beneficiaria dell'operazione di scissione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni (3).

(1) *Comma modificato dall' art. 1, c. 549, lett. d), L 11/12/2016, n. 232.*

(2) *Comma modificato dall'art. 12, c. 2, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

(3) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 46, lett. b), L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2506 e seguenti codice civile.
- Art. 37-bis DPR 29/9/1973 n. 600.
- Art. 84 del Tuir.
- Art. 1, c. 5 DL 24/9/2002, n. 209. Disavanzi da annullamento. Affrancamento con versamento, entro il 30/11/2002, del 6% dei maggiori valori iscritti nei limiti e alle condizioni di cui ai c. 2, 3 e 4. art. 6, DLgs 8/10/1997, n. 358.
- Art. 1, c. 242-249, L 27/12/2006, n. 296. Incentivi fiscali per le operazioni di aggregazione aziendale.
- Decisione della Commissione relativa all'aiuto di Stato C 15/07 cui l'Italia ha dato esecuzione, concernente incentivi fiscali a favore di taluni istituti di credito oggetto di riorganizzazione societaria. Decisione CE del 11/3/2008, n. 711.
- Art. 2, DM 25/7/2008. Fiscalità d'impresa. Imposta sostitutiva su operazioni straordinarie.
- Art. 15, DL 29/11/2008, n. 185, conv. con mod., L 28/1/2009, n. 2. Riallineamento e rivalutazione volontari di valori contabili.
- Art. 4, DL 10/2/2009, n. 5, conv. con mod., L 9/4/2009, n. 33. Aggregazione tra imprese.
- Art. 4, DM 1/4/2009, n. 48. Regolamento recante: "Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei c. 58 e 59 dell'art. 1, L 24/12/2007, n. 244 in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali". Operazioni di riorganizzazione aziendale.
- Art. 1 e art. 2, DM 30/7/2009. Riallineamento di valori contabili in sede di applicazione IAS/IFRS.
- Art. 23, DL 6/7/2011, n. 98, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. riallineamento dei valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali.
- Provvedimento 22/11/2011. Modalità di attuazione dei c. da 12 a 14 dell'art. 23, DL 6/7/2011, n. 98, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111.
- Art. 20, DL 6/12/2011, n. 201, conv. con mod., L 22/12/2011, n. 214. Riallineamento partecipazioni.
- Art. 1, c. 502, L 24/12/2012, n. 228. Riallineamento del costo delle partecipazioni di controllo riferito ad avviamento o ad altre attività immateriali-Differimento degli effetti del riallineamento.
- Art. 1 c. 150/151, L n. 147/2013 affrancamento, anche parziale, dei valori relativi ad avviamento, marchi di imprese e altre attività immateriali.
- Provvedimento 6/6/2014, Modalità di attuazione dei commi 150 e 151 dell'art. 1, L 27/12/2013, n. 147.
- Art. 20, DL 24/6/2014, n. 91.
- Art. 17, DLgs 21/11/2014, n. 175. Razionalizzazione delle modalità di presentazione e dei termini di versamento nelle ipotesi di operazioni straordinarie poste in essere da società di persone.
- Art. 10-bis, L 27/7/2000, n. 212. Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Giurisprudenza

- Scissione parziale non proporzionale. non presenta caratteri di elusività in quanto sorretta da valide ragioni economiche e non rivolta all'aggiornamento di norme tributarie, salvo che in concreto vengano posti in essere atti fatti o negozi, diversi od ulteriori rispetto a quelli rappresentati nell'istanza, che incidano sulla struttura e/o sulle finalità dell'operazione, configurandone ex post un carattere elusivo. Parere Comitato consultivo 12/4/2006, n. 10.
- Scissione parziale non proporzionale. Trasferimento del patrimonio immobiliare della scissa a 2 costituenti società beneficiarie. Elusività. Esclusione salva l'ipotesi in cui dall'allargamento post scissione della compagine sociale della scissa consegua che la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto al voto nelle assemblee ordi-

- narie venga trasferita a nuovi soci. Parere Comitato consultivo 12/4/2006, n. 11.
- Scissione parziale e proporzionale. Fase intermedia di un più complesso disegno unitario finalizzato alla creazione di una mera società contenitore (la scissa) destinata ad accogliere il ramo operativo dell'azienda da far Circ. successivamente sotto forma di partecipazioni. Elusività. Sussiste. Parere Comitato consultivo 11/10/2006, n. 28.
- Scissione parziale non proporzionale. Divisione di complesso aziendale in distinti sistemi economici effettivamente operanti. Valide ragioni economiche. Non elusività. Parere Comitato consultivo 13/10/2006, n. 29.
- Scissione parziale non proporzionale. Operazione destinata a surrogare una cessione di beni fra società o una loro ripartizione fra soci. Elusività. Sussiste. Parere Comitato consultivo 20/10/2006, n. 31.
- Scissione parziale non proporzionale. Scorporo dall'azienda produttiva e commerciale della componente immobiliare e nel trasferimento di quest'ultima, con continuità di valori fiscali, in una nuova società avente compiti non operativi, ma essenzialmente gestionali del proprio patrimonio. Elusività. Esclusione. Parere Comitato consultivo 18/12/2006, n. 40.
- Scissione parziale proporzionale. Spin-off immobiliare. Elusività. Esclusione. Parere Comitato consultivo del 22/3/2007, n. 7 e parere del 9/5/2007, n. 20.
- Fusione con successiva scissione. Disposizioni antielusive. Operazioni straordinarie che procurano un vantaggio fiscale contrario alle norme. Abuso del diritto. Sussistenza. Applicabilità di sanzioni per le disposizioni eluse ma non violate. Esclusione. Comm. Trib. Prov. Vicenza, Sent. del 28/1/2009, n. 6.
- Procedimento tributario. Atti impugnabili. Diniego di disapplicazione di legge antielusiva. Qualificazione. Diniego di agevolazione. Impugnabilità dinanzi alle commissioni tributarie. Configurabilità. Ragioni. poteri del giudice tributario. Riconoscimento dell'agevolazione richiesta. Possibilità. Cass. civ. Sent. 15/4/2011, n. 8663.
- Scissione societaria. Successiva cessione delle partecipazioni nella beneficiaria. Ragioni meramente organizzative. Miglioramento strutturale e funzionale impresa. Forma giuridica utilizzata. Divieto sindacato amministrazione. Abuso di diritto. Non sussiste. Plusvalenze da scissione. Plusvalenze da cessione partecipazioni. Imponibilità. Non sussiste. Comm. Trib. Prov. Brescia, Sent. 8/3/2012, n. 38.
- Scissione parziale di società. Responsabilità solidale società beneficiarie per le obbligazioni contratte. Comm. Trib. Prov. Liguria, Sent. del 16/10/2012, n. 199.
- Solidarietà di imposta nella scissione Ex art. 2506 c.c. Applicabilità dell'art. 173 c. 13 Tuir. Comm. Trib. Prov. Benevento, Sent. del 20/1/2014, n. 96.
- Solidarietà di imposta nella scissione Ex art. 2506 c.c. Applicabilità dell'art. 173 c. 13 Tuir. Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sent. del 23/1/2014, n. 124.
- Solidarietà di imposta nella scissione Ex art. 2506 c.c. Applicabilità dell'art. 173 c. 13 Tuir. Comm. Trib. Reg. Lazio, Sent. del 31/1/2014, n. 549.
- Trasformazioni in genere. Scissione parziale. Responsabilità per debiti fiscali della società scissa. Solidarietà illimitata di tutte le società partecipanti la scissione. Sussistenza. Differenza con la disciplina relativa alla responsabilità per le obbligazioni civili. Cass. civ. Sent. 24/6/2015, n. 13059.
- Riporto delle perdite pregresse in materia di scissione. Rinvio alle disposizioni relative alla fusione societaria. Differenze tra scissione e fusione. Principi applicabili. Comm. Trib. Prov. Milano, 3/8/2015.
- Scissione parziale. Debiti fiscali della scissa relativi a periodi d'imposta anteriori l'operazione. Responsabilità solidale illimitata di tutte le società partecipanti la scissione. Comm. Trib. Reg. Abruzzo, 26/10/2015.
- Obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto. Cass. civ. Sez. V, 16/11/2016, n. 23342 e Cass. civ. Sez. V, 29/11/2016, n. 24207.

Prassi

- Costo fiscale della partecipazione posseduta nella società scissa diviso sulla base della "ripartizione del costo originario in proporzione al valore netto contabile del patrimonio trasferito alle beneficiarie e di quello eventualmente rimasto nella scissa". Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Retrodatazione degli effetti della scissione. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Scissione di società consolidante e trattamento perdite. Ris. n. 48/E del 13/3/2007.
- Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale. Circ. n. 16/E del 21/3/2007.
- Scissione parziale proporzionale, con successiva donazione ai figli della maggioranza delle quote di partecipazione della società scissa e di quella beneficiaria. Operazione volta a favorire il ricambio generazionale non all'aggiornamento di norme tributarie con l'intento di ottenere un indebito vantaggio fiscale disapprovato

dal sistema. Ris. n. 58/E del 22/3/2007.

- Disposizioni in materia di società non operative. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- Operazione di scissione parziale proporzionale del ramo immobiliare. Società beneficiaria. Attività di locazione di beni immobili. Partecipazione di controllo. Necessità. Ris. n. 281/E del 4/10/2007.
- Tonnage tax. Operazioni straordinarie che non interrompono il regime. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.
- Interessi passivi indeducibili. Circ. n. 12/E del 19/2/2008.
- Razionalizzazione della disciplina delle operazioni di riorganizzazione aziendale. Circ. n. 57/E del 25/9/2008.
- Scissione parziale non proporzionale con attribuzione di patrimonio netto contabile negativo. Ris. n. 12/E del 16/1/2009.
- Modifiche normative in tema di gestione delle istanze di interpello. Circ. n. 5/E del 24/2/2009.
- Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello. Circ. n. 7/E del 3/3/2009.
- Incontri con la stampa specializzata. Riallineamento a seguito di operazioni straordinarie. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- Rivalutazione dei beni immobili relativi all'impresa. Incremento del patrimonio netto. Rilevanza ai fini del riporto delle perdite in occasione di operazioni di fusione o scissione. Circ. n. 11/E del 19/3/2009.
- Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa. L. 24/12/2007, n. 244. Limitazioni al riporto degli interessi passivi in caso di fusioni o scissioni. Circ. n. 19/E del 21/4/2009.
- Scissione di una società commerciale a favore di una società semplice. Estromissione dei "beni d'impresa" dal regime tipico delle società commerciali. Applicazione delle disposizioni in materia di "destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa". Ris. n. 150/E del 10/6/2009.
- Affrancamento di maggiori valori emersi in occasione di operazioni straordinarie. Circ. n. 28/E del 11/6/2009.
- Scissione parziale proporzionale. Perdite riportabili. Le perdite che restano nella disponibilità della società scissa non sono sottoposte alla speciale disciplina recata dall'art. 172, c. 7, del Tuir. Ris. n. 168/E del 30/6/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Flessione dei ricavi per modifiche organizzative e/o produttive. Mancato superamento del test di vitalità. Depotenziamento aziendale. La ratio della disposizione antielusiva richiede che i requisiti minimi di vitalità economica debbano sussistere non solo nel periodo precedente alla fusione, così come si ricava dal dato letterale, bensì debbano continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene attuata. Ris. n. 183/E del 13/7/2009.
- Scissione totale proporzionale di una Snc. Successiva cessione delle partecipazioni in una delle società beneficiarie. Operazione priva di valide ragioni economiche. Ris. n. 256/E del 2/10/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali. Circ. n. 8/E del 4/3/2010.
- Riporto delle perdite fiscali nelle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono società che partecipano ad un consolidato fiscale nazionale. Circ. n. 9/E del 9/3/2010.
- Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello. Circ. n. 32/E del 14/6/2010.
- Riporto degli interessi passivi indeducibili ai sensi dell'art. 96, c. 4, del Tuir, nelle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono società che partecipano ad un consolidato fiscale nazionale. Ris. n. 42/E del 12/4/2011.
- Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni. Art. 1, c. 140-147, L. 27/12/2013, n. 147. Circ. n. 13/E del 4/6/2014.
- Commento alle novità fiscali. DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Razionalizzazione delle modalità di presentazione e dei termini di versamento nelle ipotesi di operazioni straordinarie poste in essere da società di persone. Circ. n. 31/E del 30/12/2014.
- Concambio delle partecipazioni originariamente detenute nella società scissa (art. 173, comma 3, del Tuir). Ris. n. 52 del 26/5/2015.
- Deducibilità fiscale delle quote di ammortamento del costo fiscalmente riconosciuto per i beni posseduti da società che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia. Camera dei Deputati - Risposta 10/03/2016 n. 5-08068

Articolo

174

Applicazione analogica (ex art. 126)

1. Le disposizioni degli articoli 172 e 173 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società.

Note di collegamento

Prassi

- Fusione tra ENC. Neutralità fiscale. Beneficio relativo ai beni gestiti dall'ente incorporato in regime d'impresa. Attività d'impresa dell'ente incorporante. Ris. n. 152/E del 15/4/2008.
- Aggregazione di soggetti diversi da società commerciali. Ris. n. 162/E del 18/4/2008.
- Fusione per incorporazione di società di capitali in una fondazione. Neutralità fiscale limitatamente ai beni della società incorporata imputati all'attività d'impresa dell'incorporante. Ris. n. 102/E del 9/4/2009.

Articolo

175

Conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento ⁽¹⁾

1. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 86, fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87, per i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, contenente disposizioni in materia di società controllate e collegate, effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali, si considera valore di realizzo quello attribuito alle partecipazioni, ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente ovvero, se superiore, quello attribuito alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario (2).
2. Le disposizioni del comma 1 non si applicano e il valore di realizzo è determinato ai sensi dell'articolo 9 nel caso di conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento prive dei requisiti per l'esenzione di cui all'articolo 87 se le partecipazioni ricevute non sono anch'esse prive dei requisiti predetti, senza considerare quello di cui alla lettera a) del comma 1 del medesimo articolo 87.

[3. **(abrogato)** (3).]

[4. **(abrogato)** (4).]

(1) *Rubrica modificata dall'art. 1, c. 46, lett. c), n. 3), L 24/12/2007, n. 244.*

(2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 46, lett. c), n. 1), L 24/12/2007, n. 244.*

(3) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 46, lett. c), n. 2), L 24/12/2007, n. 244.*

(4) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 46, lett. c), n. 2), L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 37-bis, DPR 29/9/1973 n. 600.
- Art. 10-bis, L 27/7/2000, n. 212. Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Giurisprudenza

- Cessione d'azienda. Avviamento cd "derivativo". Deducibilità ammortamento. Sussiste. Cass. civ. Sent. del 3/7/2013, n. 16684.

Prassi

- Regime fiscale delle plusvalenze da realizzo delle partecipazioni. Circ. n. 36/E del 4/8/2004.
- Regime di tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria. Circ. n. 52/E del 10/12/2004.
- Conferimento d'opera e di servizi. disciplina fiscale. Ris. n. 35/E del 16/3/2005.
- Imprenditore individuale. Conferimento dell'unica azienda. Cessione delle partecipazioni. Circ. n. 10/E del 16/3/2005.
- Conferimento ex art. 175 del Tuir e pex: applicabilità della norma antielusiva generale. Circ. n. 6/E del 13/2/2006.
- Contrasto alle operazioni di cessione delle partecipazioni cd. "utili compresi". Circ. n. 21/E del 14/6/2006.
- Operazioni di conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento. Ris. n. 60/E del 22/2/2008.
- Razionalizzazione della disciplina delle operazioni di riorganizzazione aziendale. Circ. n. 57/E del 25/9/2008.
- Scambio di partecipazioni mediante conferimento. Ris. n. 38/E del 20/4/2012.

Articolo

176

**Regimi fiscali
del soggetto
conferente
e del soggetto
conferitario**

1. I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti (1).
 2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente, qualora il conferimento abbia ad oggetto aziende situate nel territorio dello Stato (2).
 - 2-bis. In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67, comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita (3).
 - 2-ter. In luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo di imposta successivo, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di € 5.000.000, del 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede € 5.000.000 e fino a € 10.000.000 e del 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede € 10.000.000. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo di imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo di imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79 (4).
 3. Non rileva ai fini dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3 (5).
 4. Le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio.
 5. Nelle ipotesi di cui ai commi 1, 2 e 2-bis, l'eccedenza in sospensione di imposta, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), relativa all'azienda conferita non concorre alla formazione del reddito del soggetto conferente e si trasferisce al soggetto conferitario a condizione che questi istituisca il vincolo di sospensione d'imposta previsto dalla norma predetta (6).
- [6. **(abrogato)** (7).]
- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 46, lett. d), n. 1, L 24/12/2007, n. 244.*
 - (2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 46, lett. d), n. 2, L 24/12/2007, n. 244.*
 - (3) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 46, lett. d), n. 3, L 24/12/2007, n. 244.*
 - (4) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 46, lett. d), n. 3, L 24/12/2007, n. 244.*
 - (5) *Comma modificato dall'art. 1, c. 46, lett. d), n. 4, L 24/12/2007, n. 244.*
 - (6) *Comma modificato dall'art. 1, c. 46, lett. d), n. 5, L 24/12/2007, n. 244.*
 - (7) *Comma abrogato dall'art. 1, c. 46, lett. d), n. 6, L 24/12/2007, n. 244.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2342 e seguenti codice civile.
- Art. 2464 e seguenti codice civile.
- Art. 37-bis, DPR 29/9/1973 n. 600.
- Art. 1, c. da 242 a 249, L 27/12/2006, n. 296. Bonus aggregazione aziendale.
- Art. 1, c. 47, L 24/12/2007, n. 244. Affrancamento maggiori valori iti in occasione di operazioni straordinarie.
- Direttiva concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali 12/2/2008, n. 2008/7.
- Art. 1, DM 25/7/2008. Fiscalità d'impresa. Imposta sostitutiva su operazioni straordinarie.
- Art. 15, DL 29/11/2008, n. 185, conv. con mod., L 28/1/2009, n. 2. Riallineamento e rivalutazione volontari di valori contabili.
- Decisione della Commissione relativa all'aiuto di Stato C 15/07 cui l'Italia ha dato esecuzione, concernente incentivi fiscali a favore di taluni istituti di credito oggetto di riorganizzazione societaria. Decisione CE del 11/3/2008, n. 711.
- Art. 4, DL 10/2/2009, n. 5, conv. con mod., L 9/4/2009, n. 33. Aggregazione tra imprese.
- Art. 4, DM 1/4/2009, n. 48. Regolamento recante: "Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei c. 58 e 59 dell'art. 1, L 24/12/2007, n. 244 in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali". Operazioni di riorganizzazione aziendale.
- Art. 1 e art. 2, DM 30/7/2009. Riallineamento di valori contabili in sede di prima applicazione dei principi IAS/IFRS e di successiva variazione degli stessi principi.
- Art. 23, DL 6/7/2011, n. 98, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111. riallineamento dei valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali.
- Provvedimento 22/11/2011. Modalità di attuazione dei c. 12-14 dell'art. 23, DL 6/7/2011, n. 98, conv. con mod., L 15/7/2011, n. 111.
- Art. 20, DL 6/12/2011, n. 201, conv. con mod., L 22/12/2011, n. 214. Riallineamento partecipazioni.
- Art. 1, c. 502, L 24/12/2012, n. 228. Riallineamento del costo delle partecipazioni di controllo riferito ad avviamento o ad altre attività immateriali. Differimento degli effetti del riallineamento.
- Art. 1, commi 150/151, L n. 147/2013 affrancamento, anche parziale, dei valori relativi ad avviamento, marchi di imprese e altre attività immateriali.
- Provvedimento 6/6/2014, Modalità di attuazione dei commi 150 e 151 dell'art. 1, L 27/12/2013, n. 147.
- Art. 20, DL 24/6/2014, n. 91.
- Art. 10-bis, L 27/7/2000, n. 212. Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Giurisprudenza

- Conferimento di immobili effettuato a valori di mercato. Effetto di incrementare il proprio patrimonio netto. Partecipazione ricevuta a valori reali. Operazione elusiva. Esclusione. Parere Comitato consultivo 15/12/2005, n. 52.
- Operazione di concentrazione societaria che si realizza attraverso operazioni di scissione, cessione e conferimento. Elusività. Non sussiste. Parere Comitato consultivo 11/4/2006, n. 8.
- Beni dell'azienda conferita. Conferimento di ramo d'azienda. Requisiti per l'applicazione della PEX. Durata possesso dei beni nella azienda conferita. Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, 22/7/2009, n. 150.
- Operazioni Straordinarie. Conferimento costituenda società. Valutazione dei ceppiti al netto dell'ammortamento. Necessità. Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sent. del 25/1/2011, n. 5.
- Presunzione cessione ramo d'azienda. Non sussiste. Assoggettamento imposta proporzionale. Illegittimità. Comm. Trib. Prov. Lombardia, Sent. del 22/12/2011, n. 380.
- Conferimento ramo azienda. Successiva cessione partecipazione. Presunzione cessione azienda. Esclusione. Illegittimità pretese tributaria. Comm. Trib. Prov. Lombardia, Sent. del 3/1/2013, n. 1.
- Conferimento di azienda. Cessione quote. Riqualficazione in cessione di azienda. Cass. civ. Ord. del 19/3/2013, n. 6835.
- Conferimento ramo azienda. Successiva cessione quote. Riqualficazione atto in cessione di azienda. Esclusione. Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sent. del 30/4/2013, n. 60.
- La costituzione di una società con conferimento di un'azienda alberghiera gravata da mutuo fondiario e successiva cessione delle quote della stessa ad un soggetto terzo costituisce operazione elusiva e va qualificata come cessione di azienda.

Cass. civ. Sent. del 28/6/2013, n. 16345.

- Abuso del diritto Conferimento d'azienda e successiva cessione di partecipazioni Operazioni compiute per il conseguimento di un vantaggio fiscale Estensione a tutti i settori dell'ordinamento tributario compreso l'ambito delle imposte indirette. Cass. civ. Sez., Ord. 13/3/2014, n. 5877.
- Abuso del diritto Conferimento d'azienda e successiva cessione di partecipazioni Natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici Prevalenza rispetto a ciò che formalmente è enunciato Cass. civ. Sent. 15/10/2014, n. 21770.
- Imposta di Registro. Ipotizzata cessione di ramo di azienda e conseguente tassazione. Attività negoziale ricostruita dall'ufficio tributario solamente in base alla rilevanza del profilo economico. Legittimità. Esclusione. Comm. Trib. Prov. Prato, Sent. del 16/3/2015, n. 57.
- Imposta di registro. Abuso del diritto. Conferimento e cessione della partecipazione. Presenza di esclusivi vantaggi fiscali. Illegittimità operazione. Sussiste. Presenza di contestuali valide ragioni economiche. Illegittimità operazione. Non sussiste. Onere della prova dell'abuso a carico dell'Amministrazione. Onere evidenza valide ragioni economiche a carico del contribuente. Comm. Trib. Reg. Lombardia (Brescia), Sent. del 14/4/2015, n. 1487.
- Impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentono un minor carico fiscale. Legittimo esercizio della libertà d'impresa. Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sent., 13/7/2016, n. 4162.

Prassi

- Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale. Circ. n. 16/E del 21/3/2007.
- Disposizioni in materia di società non operative. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- Il conferimento di stabile organizzazione, ancorché benefici dell'effetto di neutralità fiscale, non è assistito dal principio generale di "successione universale" che caratterizza le operazioni di fusione o scissione e, pertanto, la conferitaria della stabile organizzazione non può "ereditare" l'opzione, in qualità di posizione giuridica soggettiva, già esercitata ai fini della tassazione di gruppo dalla società conferente non residente. Ris. n. 110/E del 22/5/2007.
- Presupposti necessari per il riconoscimento degli incentivi fiscali previsti per le operazioni di aggregazione aziendale, dall'art. 1, c. 242-249, L n. 296 del 2006, con specifico riferimento ad un conferimento di azienda effettuato ai sensi dell'art. 176 del Tuir. Ris. n. 233/E del 22/8/2007.
- L'atto di cessione del pacchetto di controllo delle azioni della società conferente al socio originario della società conferitaria viene a creare una situazione in cui il presupposto dell'indipendenza e autonomia delle imprese coinvolte nell'operazione di cui all'art. 1, c. 244, L n. 296 del 2006, posto alla base del beneficio fiscale, è, sostanzialmente, vanificato. Ris. n. 277/E del 2/10/2007.
- Conferimento di aziende in società di nuova costituzione. Bonus aggregazioni. Possesso dei requisiti di accesso ai benefici fiscali. Presupposto dell'indipendenza. Ris. n. 282/E del 5/10/2007.
- Presupposti necessari per il riconoscimento dell'agevolazione in caso di più conferimenti di aziende individuali in una società appositamente costituita, con particolare riferimento all'individuazione del momento in cui l'operazione si intende effettuata. Ris. n. 300/E del 18/10/2007.
- Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale. Ris. n. 374/E del 14/12/2007.
- Bonus aggregazioni. Ris. n. 388/E del 20/12/2007.
- Tonnage tax. Operazioni straordinarie che non interrompono il regime. Circ. n. 72/E del 21/12/2007.
- Detenzione di partecipazioni da parte di società. Preclusione alla fruizione del bonus aggregazioni. Requisito dell'indipendenza. Presupposto. Ris. n. 32/E del 4/2/2008.
- Gli incentivi all'operazione di aggregazione aziendale sono preclusi nel caso in cui le società coinvolte nell'operazione siano gestite dai medesimi soggetti. Ris. n. 105/E del 20/3/2008.
- Bonus aggregazioni. Conferimento di rami d'azienda. Pre-costituzione della società conferitaria. Condizione preclusiva dell'agevolazione. Esclusione. Ris. n. 114/E del 28/3/2008.
- Bonus aggregazioni. Bilanci della società conferitaria. Perdite nei 2 esercizi precedenti. Azzeramento del patrimonio netto e deficit patrimoniale. Requisito dell'operatività. Esclusione. Ris. n.115/E del 28/3/2008.
- Bonus aggregazioni. Società di nuova costituzione. Conferimento di rami d'azienda-Aggregazione aziendale. Avviamento negativo. Ris. n. 213/E del 22/5/2008.
- Bonus aggregazioni. Operazione di conferimento. Incentivi fiscali. Delibera di aumento del capitale sociale adottata nel 2006 differito al 1/1/2007. Requisito tem-

- porale. Ris. n. 217/E del 29/5/2008.
- La partecipazione allo stesso consorzio di 2 società coinvolte in un'operazione straordinaria non è un ostacolo per ottenere il bonus aggregazioni. Ris. n. 230/E del 6/6/2008.
- In una impresa familiare ex art. 230-bis codice civile l'unico soggetto che può conferire l'azienda in neutralità ai sensi dell'art. 176 del Tuir è il titolare dell'impresa stessa. Solo a lui spetteranno le quote della conferitaria neocostituita. Ris. n. 233/E del 10/6/2008.
- Razionalizzazione della disciplina delle operazioni di riorganizzazione aziendale. Circ. n. 57/E del 25/9/2008.
- Bonus aggregazioni. Requisito "dell'anzianità delle condizioni". Ris. n. 374/E del 6/10/2008.
- Irrilevanza di maggiori valori non derivanti dall'imputazione in bilancio del disavanzo da concambio ai fini del riconoscimento del c.d. bonus aggregazioni. Ris. n. 406/E del 30/10/2008.
- Bonus aggregazioni. Società che svolgono in maniera unitaria, attraverso la partecipazione in maniera esclusiva a consorzio, tutta l'attività caratteristica. Requisito dell'indipendenza. Non sussiste. Ris. n. 468/E del 3/12/2008.
- Estensione anche ai conferimenti tra soggetti non residenti (in Paesi extra UE) di aziende collocate in Italia ". Ris. n. 470/E del 3/12/2008.
- Acquisizione di navi mediante conferimento di azienda neutrale e successiva cessione delle medesime, le relative plusvalenze si aggiungono all'imponibile determinato forfetariamente ex tonnage tax. Ris. n. 465/E del 3/12/2008.
- Modifiche normative in tema di gestione delle istanze di interpello. Circ. n. 5/E del 24/2/2009.
- Non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello. Circ. n. 7/E del 3/3/2009.
- Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata. Riallineamento a seguito di operazioni straordinarie. Circ. n. 8/E del 13/3/2009.
- "Bonus aggregazioni". Riconducibilità ai medesimi soggetti del pacchetto di controllo delle società coinvolte. Causa ostativa al conseguimento dell'agevolazione. Ris. n. 134/E del 28/5/2009.
- Affrancamento di maggiori valori emersi in occasione di operazioni straordinarie. Circ. n. 28/E del 11/6/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS. Circ. n. 33/E del 10/7/2009.
- Conferimento. Plusvalenze esenti. Agevolazioni tributarie. Ris. n. 227/E del 18/8/2009.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali. Art. 15, DL 29/11/2008 n. 185. Circ. n. 8/E del 4/3/2010.
- Società incorporante. Maggior valore attribuito agli impianti di distribuzione del gas. Imposte differite. Affrancamento. Trasferimento nel corso del c.d. "periodo di sorveglianza". Decadenza dal regime dell'imposta sostitutiva, con gli effetti di cui all'art. 176, c. 2-ter, ultimo per. del Tuir. Ris. n. 50/E del 11/6/2010.
- Conferimento d'azienda e regime fiscale dell'avviamento. Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. Sezione di Milano. Norma di comportamento giugno 2011 n. 181.
- Trattamento ai fini dell'imposta di registro del conferimento di azienda e successiva cessione della partecipazione. Associazione italiana Dottori Commercialisti. Norma di comportamento novembre 2012 n. 186.
- Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni. Art. 1, c. 140-147, L. 27/12/2013, n. 147. Circ. n. 13/E del 4/6/2014.
- Adozione IFRS 11 e relativi effetti fiscali. Ris. n. 29 del 18/3/2015.
- Trasformazione delle DTA in credito d'imposta in presenza di perdite fiscali. Norma di comportamento n. 193 ottobre 2015 AIDC.
- Deducibilità fiscale delle quote di ammortamento del costo fiscalmente riconosciuto per i beni posseduti da società che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia. Camera dei Deputati - Risposta 10/03/2016 n. 5-08068.
- Commento alle novità fiscali. L. 28/12/2015, n. 208 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge di stabilità 2016). Primi chiarimenti. Circ. n. 20/E del 18/05/2016.
- Disciplina dell'opzione per il mantenimento dell'applicazione delle disposizioni sulla trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta - Art. 11 DL 3/5/2016, n. 59. Circ. n. 32/E del 22/07/2016.

Articolo (1)

177

Scambi di partecipazioni

1. La permuta, mediante la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, contenente disposizioni in materia di società controllate e collegate, ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo proprie azioni, non dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile a condizione che il costo delle azioni o quote date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. L'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percipiente ferma rimanendo, ricorrendone le condizioni, l'esenzione totale di cui all'articolo 87 e quella parziale di cui agli articoli 58 e 68, comma 3 (2).
2. Le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.
3. Si applicano le disposizioni dell'articolo 175, comma 2 (3).
 - (1) *Articolo modificato dall'art. 12, c. 4, lett. b), DLgs 18/11/2005, n. 247.*
 - (2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 1, lett. c), n. 1), DLgs 6/11/2007, n. 199.*
 - (3) *Comma modificato dall'art. 1, c. 1, lett. c), n. 2), DLgs 6/11/2007, n. 199.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 37-bis, DPR 29/9/1973 n. 600.
- Art. 21, c. 1, 2, 3, L 30/12/1991, n. 413. Elusione. Ruling.
- Art. 20, DL 6/12/2011, n. 201, conv. con mod., L 22/12/2011, n. 214. Riallineamento partecipazioni.
- Art. 1, c. 502, L 24/12/2012, n. 228. Riallineamento del costo delle partecipazioni di controllo riferito ad avviamento o ad altre attività immateriali. Differimento degli effetti del riallineamento.
- Art. 1 c. 150/151, L n. 147/2013 affrancamento, anche parziale, dei valori relativi ad avviamento, marchi di imprese e altre attività immateriali.
- Provvedimento 6/6/2014, Modalità di attuazione dei commi 150 e 151 dell'art. 1, L 27/12/2013, n. 147.
- Art. 20, DL 24/6/2014, n. 91.
- Art. 10-bis, L 27/7/2000, n. 212. Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Prassi

- Scambio di partecipazioni. Operazioni di riorganizzazione societaria. Conferimento di partecipazioni. Regime di neutralità. Agevolazioni. Ammissibilità. Ris. n. 106/MF del 7/7/2000.
- Il conferimento, in una holding di famiglia, di azioni di una società già controllata, prima del conferimento stesso, dai medesimi soci persone fisiche della società conferitaria. Operazione con finalità elusive. Ris. n. 57/E del 22/3/2007.
- Trattamento tributario donazioni e conferimenti di partecipazioni azionarie. Non applicabile l'art. 177 del Tuir a situazioni in cui la ragione prevalente dello scambio di partecipazioni risieda nella volontà di transitare "in neutralità fiscale" dal regime di tassazione IRPEF riservato alle persone fisiche non imprenditori, a quello più favorevole dell'IRES. Ris. n. 446/E del 18/11/2008.
- Le disposizioni dettate dall'art. 177, c. 2, del Tuir si applicano anche ai conferimenti di partecipazioni in una società posti in essere da soggetti già partecipanti, direttamente o indirettamente, alla società conferitaria e che, prima del conferimento, abbiano posseduto il controllo, diretto o indiretto, della società partecipata, poi trasferito alla conferitaria in seguito al conferimento stesso. Norma di comportamento AIDC febbraio 2008, n. 170.
- Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali. Art. 15, DL 185/2008. Circ. n. 8/E del 4/3/2010.
- Scambio di partecipazioni mediante conferimento. Art. 177, c. 2, Tuir. Circ. n. 33/E del 17/6/2010.
- Scambio di partecipazioni mediante conferimento. Ris. n. 38/E del 20/4/2012.
- Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni. Art. 1, c. 140-147, L 27/12/2013, n. 147. Circ. n. 13/E del 4/6/2014.
- Adeguamento alla normativa europea del regime tributario nazionale relativo

allo scambio di partecipazioni mediante conferimento. Camera dei Deputati, risposta 1/4/2015, n. 5/05215.

CAPO IV

Operazioni straordinarie fra soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea

Articolo

178

Fusioni, scissioni conferimenti di attivo, scambi di azioni concernenti società di stati membri diversi

1. Le disposizioni del presente capo si applicano:
 - a) alle fusioni tra società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione, enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato, e soggetti residenti in altri Stati membri della Comunità economica europea, purché non si considerino, per convenzione in materia di doppia imposizione con Stati terzi, residenti fuori della Comunità, che appartengano alle categorie indicate nella tabella A allegata al presente Testo unico, da considerare automaticamente aggiornata in conformità con eventuali modifiche dell'allegato alla Direttiva del Consiglio delle comunità europee n. 90/434 del 23/7/1990, e siano sottoposti a una delle imposte indicate nella tabella B allegata al presente Testo unico o ad altra che in futuro la sostituisca, senza possibilità di opzione, sempre che nel concambio l'eventuale conguaglio in danaro ai partecipanti dei soggetti fusi o incorporati non superi il 10% del valore nominale della partecipazione ricevuta;
 - b) alle scissioni attuate mediante trasferimento dell'intero patrimonio di uno dei soggetti indicati nella lettera a) a 2 o più soggetti indicati nella stessa lettera, preesistenti o di nuova costituzione, alcuno dei quali sia residente in uno Stato della Comunità diverso da quello del primo, e limitatamente alla parte corrispondente dell'operazione, con assegnazione ai partecipanti delle azioni o quote di ciascuno dei soggetti beneficiari in misura proporzionale alle rispettive partecipazioni nel soggetto scisso, sempre che quest'ultimo o almeno uno dei beneficiari siano residenti nel territorio dello Stato, che la quota di patrimonio trasferita a ciascun beneficiario sia costituita da aziende o complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa del conferente e che nel concambio l'eventuale conguaglio in danaro ai partecipanti della società scissa non superi il 10% del valore nominale della partecipazione ricevuta;
 - b-bis) alle scissioni parziali mediante le quali uno dei soggetti indicati nella lettera a) trasferisce, senza essere sciolto, mantenendo almeno un'azienda o un complesso aziendale, una o più aziende o uno più complessi aziendali a uno o più soggetti indicati nella stessa lettera, preesistenti o di nuova costituzione, alcuno dei quali sia residente in uno Stato della Comunità diverso da quello del primo, e limitatamente alla parte corrispondente dell'operazione, con assegnazione ai propri partecipanti, secondo un criterio proporzionale, delle azioni o quote del soggetto o dei soggetti beneficiari, sempre che il soggetto scisso o uno dei beneficiari sia residente nel territorio dello Stato e che l'eventuale conguaglio in danaro ai partecipanti del soggetto scisso non superi il 10% del valore nominale della partecipazione ricevuta in concambio (1);
 - c) ai conferimenti di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa da uno ad altro dei soggetti indicati nella lettera a), residenti in Stati diversi della Comunità, sempre che uno dei due sia residente nel territorio dello Stato;
 - d) alle operazioni indicate nelle lettere precedenti tra soggetti di cui alla lettera a) non residenti nel territorio dello Stato, con riguardo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato oggetto delle operazioni stesse;

- e) alle permutate e ai conferimenti di azioni o quote, mediante i quali uno dei soggetti indicati nella lettera a) acquisti o integri una partecipazione di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, ovvero incrementi, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo in uno dei soggetti indicati nella stessa lettera, residente in uno Stato della Comunità diverso da quello del primo, attribuendo ai partecipanti proprie azioni o quote in cambio di quelle ricevute in permuta o conferimento e un eventuale conguaglio in danaro non superiore al 10% del valore nominale delle suddette azioni o quote, sempre che alcuno dei partecipanti che effettuano lo scambio sia residente nel territorio dello Stato ovvero la partecipazione scambiata sia relativa a una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto indicato nella lettera a) (2).

(1) *Comma introdotto dall'art. 1, c. 1, lett. d), n. 1, DLgs 6/11/2007, n. 199.*

(2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 1, lett. d), n. 2, DLgs 6/11/2007, n. 199.*

Note di collegamento

Normativa

- Tabella A allegata al DLgs 30/12/1992, n. 544. Elenco delle società di cui all' art. 1 lettera A).
- Tabella B allegata al DLgs 30/12/1992, n. 544.
- Regime fiscale del trasferimento della residenza di soggetti esercenti impresa in altro Stato dell'UE o SEE («Exit Tax») in Italia. DM 2/8/2013.
- Art. 19, DLgs 21/11/2014, n. 175 Semplificazioni delle dichiarazioni di società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato.

Giurisprudenza

- Scambio di partecipazioni effettuato da persone fisiche. Ammissibilità. Applicabilità del regime di neutralità fiscale Sentenza Corte di Giustizia CE 17/7/1997, n. C-28/95.
- Prestazione pecuniaria attribuita da una società acquirente ai soci della società acquisita. Qualificazione come "saldo in contanti". Esclusione. Qualificazione come "scambio di azioni". Sussiste. Sentenza Corte di Giustizia CE, sez. I, del 5/7/2007, n. C-321/05.
- Conferimento, in forma di azioni, ad una società stabilita in un altro Stato membro. Scambio di azioni. Imposta sulle cessioni di beni. Art. 12, n. 1, lett. c), della Direttiva 69/335/CEE -Applicabilità. Esclusione. Art. 12, n. 1, lett. a), della Direttiva 69/335/CEE. Applicabilità. Corte di Giustizia CE, sez. I, del 25/10/2007, n. C-240/06.
- Società controllante conferente quote di società controllata a società di altro Stato membro. Normativa nazionale che subordini la neutralità fiscale dello scambio di azioni al presupposto che la società acquirente iscriva nel suo bilancio il valore contabile storico delle quote conferite. Corte di Giustizia CE, sez. I, 11/12/2008, n. C-285/07.
- Raccolta di capitali. Trasferimento o emissione di azioni nel contesto di un servizio di compensazione delle transazioni. Imposizione. Esclusione. Sentenza Corte di Giustizia CE, sez. II, del 1/10/2009, n. C-569/07.
- Libertà di stabilimento. Imposta sulle società. Regime impositivo dei gruppi societari. Entità fiscale unica. Esclusione di società controllate estere. Legittimità. Avvocatura generale presso la Corte di giustizia 19/11/2009, n. C-337/08.

Prassi

- Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente, ex art. 13, c. 2, del DM 9/6/2004. Ris. n. 110/E del 22/5/2007.
- Aggregazione tra società di diritto inglese. Operazioni straordinarie tra soggetti residenti in Stati diversi dall'UE. Disciplina nazionale sulle fusioni societarie. Inapplicabilità. Ris. n. 42/E del 12/2/2008.
- Fusione tra soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia. Costo fiscale dei beni attribuiti alla S.O. a seguito della fusione. Retrodatazione. Ris. n. 470/E del 3/12/2008.
- Incorporazione di società italiana da parte di una società comunitaria. Permanenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Necessità. Mancata confluenza nella S.O. di tutti i componenti del complesso aziendale oggetto di incorporazione da parte della società. Realizzo a valore normale. Ris. n. 21/E del 27/1/2009.

- Fusione per incorporazione di società belga con stabile organizzazione in Italia in società inglese. Confluenza del complesso dei beni, diritti ed obblighi facenti capo alla sede secondaria della società belga nella stabile organizzazione in Italia della società inglese. Ris. n. 175/E del 6/7/2009.
- Individuazione del "patrimonio netto" di una S.O. cui far riferimento, ai fini del riporto delle perdite, con riguardo ad un'operazione di fusione transfrontaliera. Circ. n. 63/E del 17/6/2014.
- Commento alle novità fiscali. DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Semplificazioni delle dichiarazioni di società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato. Circ. n.31/E del 30/12/2014.
- Adeguamento alla normativa europea del regime tributario nazionale relativo allo scambio di partecipazioni mediante conferimento. Camera dei Deputati, risposta 1/4/2015, n. 5/05215.

Articolo

179

Regime di neutralità fiscale

1. Alle operazioni indicate nelle lettere a), b) e b-bis) dell'articolo 178 si applicano le disposizioni di cui agli articoli 172 e 173 (1).
2. Ai conferimenti di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 178 si applica l'articolo 176. Le disposizioni del comma 1 si applicano anche nei confronti del beneficiario non residente con riferimento alla stabile organizzazione nello Stato italiano, limitatamente agli elementi patrimoniali del conferente residente o, nell'ipotesi di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 178, non residente, in essa effettivamente confluiti.
3. Nelle operazioni indicate al comma 1, le plusvalenze della stabile organizzazione del conferente residente sono imponibili a titolo di realizzo al valore normale, con deduzione dalla relativa imposta, fino al suo totale assorbimento, dell'ammontare dell'imposta che lo Stato, dove è situata la stabile organizzazione, avrebbe effettivamente prelevato in assenza delle norme della Direttiva comunitaria 23/7/1990, n. 90/434. Il beneficiario non residente subentra al conferente residente per tutti i diritti e gli obblighi tributari. Regole analoghe a quelle previste dai periodi precedenti si applicano nel caso in cui una società residente in Italia trasferisca la propria residenza fiscale in un altro Stato membro, assumendo, quale valore su cui calcolare la tassazione virtuale della stabile organizzazione all'estero, il valore normale che l'altro Stato membro avrebbe determinato in caso di realizzo al valore normale di detta stabile organizzazione (2).
4. Le operazioni di fusione, scissione e scambio di partecipazioni mediante permuta o conferimento, indicate nell'articolo 178, non comportano realizzo di plusvalenze né di minusvalenze sulle azioni o quote date in cambio, il cui valore fiscale viene assunto dalle azioni o quote ricevute, ripartendosi tra tutte in proporzione dei valori alle stesse attribuiti ai fini della determinazione del rapporto di cambio. Gli eventuali conguagli concorrono a formare il reddito dei soci della società incorporata o fusa o dei soci della società scissa, fatta salva l'applicazione dell'articolo 47, comma 7, e, ricorrendone le condizioni, degli articoli 58 e 87, e dei percipienti nelle operazioni di scambio di partecipazioni mediante permuta o conferimento, ferma rimanendo, ricorrendone le condizioni, l'esenzione totale di cui all'articolo 87 e quella parziale di cui agli articoli 58 e 68, comma 3 (3).
5. Se è stata conferita da un soggetto una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, le relative plusvalenze sono imponibili nei confronti del conferente residente a titolo di realizzo al valore normale, con deduzione dalla relativa imposta, fino al suo totale assorbimento, dell'ammontare dell'imposta che lo Stato dove è situata la stabile organizzazione avrebbe prelevato in assenza delle norme della Direttiva comunitaria 23/7/1990 n. 90/434. In tal caso la partecipazione ricevuta è valutata fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi degli elementi patrimoniali conferiti, aumentato, agli effetti della disposizione di cui al precedente comma, di un importo pari all'imponibile corrispondente all'imposta dovuta a saldo.
6. Si considerano realizzati al valore normale i componenti dell'azienda o del complesso aziendale che abbiano formato oggetto delle operazioni indicate alle lettere da a) a d) del comma 1 dell'articolo 178, non confluiti in seguito a tali operazioni in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

La stessa disposizione si applica se successivamente alle predette operazioni i componenti conferiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si applicano, ove compatibili, le disposizioni dell'articolo 166, commi 2-quater e seguenti, anche ad operazioni verso Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo (4).

- (1) *Comma modificato dall'art. 1, c. 1, lett. e), n. 1, DLgs 6/11/2007, n. 199. Resta ferma l'applicazione delle disposizioni concernenti il recepimento delle disposizioni indicate al par. 1 dell'art. 2 della Direttiva 2005/19/CE, a fare data dal 1/1/2006.*
- (2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 1, lett. e), n. 2, DLgs 6/11/2007, n. 199. Resta ferma l'applicazione delle disposizioni concernenti il recepimento delle disposizioni indicate al par. 1 dell'art. 2 della Direttiva 2005/19/CE, a fare data dal 1/1/2006.*
- (3) *Comma modificato dall'art. 12, c. 5, DLgs 18/11/2005, n. 247.*
- (4) *Comma modificato dall'art. 11, c. 1, lett. b), DLgs 14/9/2015, n. 147.*

Note di collegamento

Prassi

- Riforma dell'imposta sulle società. Circ. n. 25/E del 16/6/2004.
- Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente ex art. 13, c. 2, del DM 9/6/2004. Ris. n. 110/E del 22/5/2007.
- Aggregazione tra società di diritto inglese. Operazioni straordinarie tra soggetti residenti in Stati diversi dall'UE. Disciplina nazionale sulle fusioni societarie. Inapplicabilità. Ris. n. 42/E del 12/2/2008.
- Fusione tra soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia. Costo fiscale dei beni attribuiti alla S.O. a seguito della fusione. Retrodatazione. Ris.n. 470/E del 3/12/2008.
- Incorporazione di società italiana da parte di una società comunitaria. Permanenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Necessità. Mancata confluenza nella S.O. di tutti i componenti del complesso aziendale oggetto di incorporazione da parte della società. Realizzo a valore normale. Ris.n. 21/E del 27/1/2009.
- Fusione per incorporazione di società belga con stabile organizzazione in Italia in società inglese. Confluenza del complesso dei beni, diritti ed obblighi facenti capo alla sede secondaria della società belga nella stabile organizzazione in Italia della società inglese. Ris. n. 175/E del 6/7/2009.
- Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni. Art. 1, c. 140-147, L. 27/12/2013, n. 147. Circ. n. 13/E del 4/6/2014.
- Individuazione del "patrimonio netto" di una S.O. cui far riferimento, ai fini del riporto delle perdite, con riguardo ad un'operazione di fusione transfrontaliera. Circ. n. 63/E del 17/6/2014.
- Commento alle novità fiscali. DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Semplificazioni delle dichiarazioni di società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato. Circ. n.31/E del 30/12/2014.

1. Nelle fusioni, nelle scissioni e nei conferimenti di cui all'articolo 178 i fondi in sospensione di imposta iscritti nell'ultimo bilancio del conferente residente concorrono a formare il reddito della stabile organizzazione nel territorio dello Stato del soggetto non residente beneficiario nella misura in cui non siano stati ricostituiti nelle scritture contabili della stabile organizzazione.

Note di collegamento

Prassi

- Riforma dell'imposta sulle società. Circ. n. 25/E del 16/6/2004.
- Aggregazione tra società di diritto inglese. Operazioni straordinarie tra soggetti residenti in Stati diversi dall'UE. Disciplina nazionale sulle fusioni societarie. Inapplicabilità. Ris. n. 42/E del 12/2/2008.
- Fusione tra soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia. Costo fiscale dei beni attribuiti alla S.O. a seguito della fusione. Retrodatazione. Ris. n. 470/E del 3/12/2008.
- Incorporazione di società italiana da parte di una società comunitaria. Permanenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Necessità. Mancata confluenza nella S.O. di tutti i componenti del complesso aziendale oggetto di incorporazione da parte della società. Realizzo a valore normale. Ris. n. 21/E del 27/1/2009.
- Fusione per incorporazione di società belga con stabile organizzazione in Italia in società inglese. Confluenza del complesso dei beni, diritti ed obblighi facenti capo

Articolo

180

**Riserve
in sospensione
d'imposta**

alla sede secondaria della società belga nella stabile organizzazione in Italia della società inglese. Ris. n. 175/E del 6/7/2009.

- Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni. Art. 1, c. 140-147, L. 27/12/2013, n. 147. Circ. n. 13/E del 4/6/2014.
- Individuazione del "patrimonio netto" di una S.O. cui far riferimento, ai fini del riporto delle perdite, con riguardo ad un'operazione di fusione transfrontaliera. Circ. n. 63/E del 17/6/2014.
- Commento alle novità fiscali. DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Semplificazioni delle dichiarazioni di società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato. Circ. n.31/E del 30/12/2014.

Articolo

181

Perdite fiscali

1. Nelle operazioni di cui alle lettere a) e b), del comma 1, dell'articolo 178, le perdite fiscali, l'eccedenza di interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico, nonché l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6/12/2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22/12/2011, n. 214, sono ammesse in deduzione da parte del soggetto non residente alle condizioni e nei limiti di cui all'articolo 172, comma 7, proporzionalmente alla differenza tra gli elementi dell'attivo e del passivo effettivamente connessi alla stabile organizzazione sita nel territorio dello Stato risultante dall'operazione e nei limiti di detta differenza (1).

(1) *Comma modificato dall'art. 12, c. 6, DLgs 18/11/2005, n. 247 e successivamente modificato dall' art. 1, c. 549, lett. e), L 11/12/2016, n. 232.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 84 del Tuir.

Prassi

- Riforma dell'imposta sulle società. Circ. n. 25/E del 16/6/2004.
- Fusione per incorporazione tra società residenti in Paesi diversi della UE. Riporto delle perdite fiscali pregresse. Disapplicazione delle disposizioni limitative. Ris. n. 66/E del 30/3/2007.
- Aggregazione tra società di diritto inglese. Operazioni straordinarie tra soggetti residenti in Stati diversi dall'UE. Disciplina nazionale sulle fusioni societarie. Inapplicabilità. Ris. n. 42/E del 12/2/2008.
- Fusione tra soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia. Costo fiscale dei beni attribuiti alla S.O. a seguito della fusione. Retrodatazione. Ris. n. 470/E del 3/12/2008.
- Incorporazione di società italiana da parte di una società comunitaria. Permanenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Necessità. Mancata confluenza nella S.O. di tutti i componenti del complesso aziendale oggetto di incorporazione da parte della società. Realizzo a valore normale. Ris. n. 21/E del 27/1/2009.
- Fusione per incorporazione di società belga con stabile organizzazione in Italia in società inglese. Confluenza del complesso dei beni, diritti ed obblighi facenti capo alla sede secondaria della società belga nella stabile organizzazione in Italia della società inglese. Ris. n. 175/E del 6/7/2009.
- Individuazione del "patrimonio netto" di una S.O. cui far riferimento, ai fini del riporto delle perdite, con riguardo ad un'operazione di fusione transfrontaliera. Circ. n. 63/E del 17/6/2014.

277

CAPO V

Liquidazione volontaria e procedure

Articolo

182

Liquidazione ordinaria (ex art. 124)

1. In caso di liquidazione dell'impresa o della società il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione è determinato in base ad apposito conto economico, ovvero a norma dell'articolo 66 o dell'articolo 3, comma 177, della legge 23/12/1996, n. 662, se ne ricorrono i presupposti; il conto economico deve essere redatto, per le società, in conformità alle risultanze del conto della gestione prescritto dall'articolo 2277 del codice civile. Per le imprese individuali la data di inizio della liquidazione, ai fini delle imposte sui redditi, è quella indicata nella dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633.
2. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e

la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale, che deve essere redatto anche nei casi di cui all'articolo 66. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, ovvero a norma dell'articolo 66 se ne ricorrono i presupposti, salvo conguaglio in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae per più di 3 esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, nonché in caso di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi così determinati, ancorché già tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 21, si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci per i periodi di imposta di competenza. Se la liquidazione si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'articolo 8.

3. Per le società soggette all'imposta di cui al titolo II, il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, liquidando la relativa imposta salvo conguaglio in base al bilancio finale; le perdite di esercizio anteriori all'inizio della liquidazione non compensate nel corso di questa ai sensi dell'articolo 84 sono ammesse in diminuzione in sede di conguaglio. Se la liquidazione si protrae per più di 5 esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, nonché in caso di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi determinati in via provvisoria si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche i redditi compresi nelle somme percepite o nei beni ricevuti dai soci, ancorché già tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 21, concorrono a formare il reddito complessivo per i periodi di imposta di competenza.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 2484 codice civile. Cause di scioglimento.
- Art. 2487 e seguenti codice civile.
- Art. 37-bis, DPR 29/9/1973 n. 600.
- Art. 36, DPR 29/9/1973 n. 602. Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci.
- Art. 5, c. 1e 3, DPR 22/7/1998, n. 322. Dichiarazione nei casi di liquidazione.
- Art. 30, L 23/12/1994, n. 724, modificato da art. 1, c. 128, L 24/12/2007, n. 244. Liquidazione dell'impresa. Società non operative.
- Art. 1, c. 129, L 24/12/2007, n. 244. Scioglimento o trasformazione in società semplice di società non operative.
- Art. 28, c. 4, DLgs 21/11/2014, n. 175. Estinzione della società e responsabilità dei liquidatori.
- Art. 10-bis, L 27/7/2000, n. 212. Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Giurisprudenza

- SNC. Scioglimento. Liquidazione. Liquidatori. Cancellazione della società. Cass. civ. Sent. 8/10/2010, n. 20878.
- Cancellazione dal registro delle imprese. Estinzione della società anche in presenza di debiti insoddisfatti o rapporti non definiti. Conseguenza. Necessità. Cass. civ. ord. del 3/11/2011, n. 22863.

Prassi

- Concordato preventivo. Disciplina fiscale delle plusvalenze, sopravvenienze attive e riporto delle perdite. Ris. n. 29/E del 1/3/2004.
- Istanze per la disapplicazione della disciplina sulle società non operative. Circ. n. 5/E del 2/2/2007.
- Disposizioni in materia di società non operative. Circ. n. 25/E del 4/5/2007.
- Profili interpretativi per la disapplicazione delle disposizioni sulle società non operative. Circ. n. 44/E del 9/9/2007.
- Scioglimento e trasformazione agevolata delle società non operative. Circ. n. 9/E del 14/2/2008.
- Regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi. Liquidazione dell'impresa. Circ. n. 13/E del 26/2/2008.
- Disciplina società non operative. Scioglimento agevolato. Circ. n. 21/E del 17/3/2008.
- Esclusione dall'applicazione degli studi di settore. Periodi di non normale svolgi-

- mento dell'attività. Liquidazione ordinaria. Ris. n. 104/E del 20/3/2008.
- Società non operative. Scioglimento agevolato. Imposta sostitutiva. Ris. n. 189/E del 8/5/2008.
- Liquidazione delle imprese individuali. Obblighi dichiarativi per il periodo ante liquidazione e per la residua frazione del periodo di imposta. Ris. n. 31/E del 4/2/2009.
- Adempimenti dichiarativi in caso di liquidazione di società soggette ad IRES. Liquidazione infraquinquennale. Ris. n. 66/E del 6/7/2010.
- Trasformazione DTA in credito d'imposta in ipotesi di liquidazione volontaria. Ris. n. 92/E del 20/10/2014.
- Commento alle novità fiscali. DLgs 21/11/2014, n. 175. Primi chiarimenti. Estinzione della società e responsabilità dei liquidatori. Circ. n.31/E del 30/12/2014.

Articolo

183

**Fallimento
e liquidazione
coatta
(ex art. 125)**

1. Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione.
 2. Il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo e anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti. Il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento concorsuale è determinato mediante il confronto secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio di cui al comma 1, redatto e allegato alla dichiarazione iniziale del curatore o dal commissario liquidatore. Il patrimonio netto è considerato nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività (1).
 3. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice la differenza di cui al comma 2 è diminuita dei corrispettivi delle cessioni di beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento o nella liquidazione ed è aumentata dei debiti personali dell'imprenditore o dei soci pagati dal curatore o dal commissario liquidatore. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche il reddito che ne risulta, al netto dell'imposta locale sui redditi, è imputato all'imprenditore, ai familiari partecipanti all'impresa o ai soci nel periodo di imposta in cui si è chiuso il procedimento; se questo si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'articolo 8. Per i redditi relativi ai beni e diritti non compresi nel fallimento o nella liquidazione a norma dell'articolo 46 del regio decreto 16/3/1942, n. 267, restano fermi, in ciascun periodo di imposta, gli obblighi tributari dell'imprenditore o dei soci.
 4. L'imposta locale sui redditi afferenti il reddito d'impresa relativo al periodo di durata del procedimento è commisurata alla differenza di cui ai commi 2 e 3 ed è prelevata sulla stessa. Per i redditi di ciascuno degli immobili di cui all'articolo 90, comma 1 e di quelli personali degli imprenditori o dei soci compresi nel fallimento o nella liquidazione l'imposta è dovuta per ciascun anno di possesso rientrante nel periodo di durata del procedimento ed è prelevata, nel complessivo ammontare, sul prezzo ricavato dalla vendita.
- (1) *Comma modificato dall'art. 12, c. 7, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 5, c. 1e 3, DPR 22/7/1998, n. 322. Dichiarazione nei casi di liquidazione.
- Art. 18, c. 1 L 31/1/1992, n. 59. Coop edili e loro consorzi. Scioglimento di diritto in conseguenza del mancato deposito dei bilanci degli ultimi 2 anni.
- Art. 5, DPR 7/12/2001, n. 435. Dichiarazione dei redditi in caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa. Termini di presentazione e modalità.

Giurisprudenza

- Nel caso di fallimento, l'imprenditore è tenuto a presentare la dichiarazione dei

redditi in relazione alla disponibilità di beni non compresi nel fallimento, mentre il curatore fallimentare deve presentare la medesima dichiarazione per il reddito d'impresa relativo agli anni ricompresi nella procedura. Cass. civ. Sent. 20/9/2006, n. 20391.

- Società in liquidazione coatta amministrativa. Ritenute su interessi bancari. Comm. Trib. Reg. Lazio Sent. del 21/11/2005, n. 64.
- Ritenute d'acconto sugli interessi dei depositi finanziari effettuati da sostituti d'imposta. Esonero in caso di assoggettamento a procedure concorsuali. Comm. Trib. Prov. Napoli, Ord. del 20/4/2006, n. 479.
- Credito a titolo di risarcimento del danno ottenuto a seguito dell'apertura della procedura concorsuale. Cessione a terzi. Sopravvenienza tassabile. Obbligo di dichiarazione. Sussiste. Cass. pen. Ord. n. 42886 del 25/9/2014.

Prassi

- Fallimento. Configurazione fiscale essenziale. Circ. n. 26/E del 22/3/2002.
- Scomputo delle ritenute d'acconto su interessi maturati ed eventuale rimborso alla chiusura della procedura. Ris. n. 154/E del 24/5/2002.
- Cessione di una partecipazione qualificata in una S.r.L., detenuta da uno dei soci falliti ed acquisita alla massa fallimentare. Tassazione della plusvalenza. A carico del fallito e non del curatore. Ris. n. 171/E del 5/6/2002.
- Determinazione del reddito da assoggettare a tassazione. Residuo attivo. Pagamento di interessi maturati dai creditori chirografari al di fuori delle regole fallimentari. Esclusione. Ris. n. 362/E del 19/11/2002.
- Liquidazione coatta amministrativa. Periodo di imposta. Il passaggio in giudicato della sentenza che omologa il concordato fallimentare determina la chiusura del periodo di imposta. Ris. n. 191/E del 1/10/2003.
- Concordato preventivo. disciplina fiscale. Ris. n. 29/E del 1/3/2004.
- Gli aspetti reddituali del fallimento. Circ. n. 42/E del 4/10/2004.
- Soggetto passivo d'imposta. Concordato fallimentare con intervento di un terzo assuntore. Ris. n. 263/E del 26/10/2009.
- Dichiarazione dei redditi in caso di revoca del fallimento. Circ. n. 38/E del 23/6/2010.
- Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Ris. n. 64/E del 13/6/2011.

1. Le disposizioni degli articoli 182 e 183 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di liquidazione e fallimento di enti diversi dalle società.

Note di collegamento

Prassi

- Trasformazione in consorzio di un consorzio collettivo garanzia fidi tra piccole imprese. Trattamento fiscale delle riserve indivisibili ex art. 12, L. 16/12/1977, n. 904. Ris. n. 127/MF del 23/5/1997.
- Enti diversi dalle società. Liquidazione coatta amministrativa. Applicazione analogica. Sussiste. Determinazione del reddito d'impresa. Impresa sottoposta a liquidazione coatta amministrativa. Esercizio provvisorio. Obbligo di presentazione della dichiarazione. Non sussiste. Circ. n. 199/MF del 21/12/2000.

Articolo

184

Applicazione analogica (ex art. 126)

TITOLO IV

Disposizioni varie, transitorie e finali

Articolo

185

Terreni e fabbricati soggetti a regimi vincolistici (ex art. 129)

1. Per i terreni dati in affitto per uso agricolo, se per effetto di regimi legali di determinazione del canone questo risulta inferiore per oltre 1/5 alla rendita catastale, il reddito dominicale è determinato in misura pari a quella del canone di affitto.
 2. In deroga all'articolo 37, per i fabbricati dati in locazione in regime legale di determinazione del canone, il reddito imponibile è determinato in misura pari al canone di locazione ridotto del 15%. Per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, la riduzione è elevata al 25% (1).
- (1) *Comma modificato dall'art. 13, c. 1, DLgs 18/11/2005, n. 247.*

Note di collegamento

Giurisprudenza

- Immobili di interesse storico o artistico. Tariffa d'estimo minore tra quelle previste per le abitazioni della medesima zona censuaria. Concessione in locazione.

- Non rileva. Cass. civ. Sent. 14/12/2004, n. 23251.
- Immobili di interesse storico o artistico. Trasferimento dei beni. Cass. civ. Sent. 22/5/2008, n. 13114.
 - Immobili di interesse storico o artistico. Determinazione del reddito imponibile. Applicabilità esclusiva dell'art. 11, c. 2, L n. 413/1991 Cass. civ. Sent. 2/10/2009, n. 21144.

Prassi

- Redditi fondiari. Imponibilità, indipendentemente dall'effettiva percezione, in quanto rappresentativi di capacità contributiva. Canoni di locazione di immobili a uso abitativo non percepiti. Credito d'imposta pari alle imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti. Imponibilità della rendita catastale. Circ. n. 150/MF del 7/7/1999.

Articolo

186

**Società civili
(ex art. 130)**

1. Ai fini delle imposte sui redditi le società civili esistenti alla data di entrata in vigore del codice civile, di cui all'articolo 204, commi 1 e 2, del regio decreto 30/3/1942, n. 318, sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali. Alle società civili costituite in forma di società per azioni, di cui al comma 3 del predetto articolo 204, si applicano le disposizioni del presente Testo unico relative a questo tipo di società.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 204 del R.D. 30/3/1942, n. 318, recante disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie.

Articolo

187

**Eredità giacente
(ex art. 131)**

1. Se la giacenza dell'eredità si protrae oltre il periodo di imposta nel corso del quale si è aperta la successione, il reddito dei cespiti ereditari è determinato in via provvisoria secondo le disposizioni del titolo I, sezione I, se il chiamato all'eredità è persona fisica, o non è noto, e secondo quelle del titolo II, capo III, se il chiamato è un soggetto diverso. Dopo l'accettazione dell'eredità il reddito di tali cespiti concorre a formare il reddito complessivo dell'erede per ciascun periodo di imposta, compreso quello in cui si è aperta la successione, e si procede alla liquidazione definitiva delle relative imposte. I redditi di cui all'articolo 7, comma 3, se il chiamato all'eredità è persona fisica o non è noto, sono in via provvisoria tassati separatamente con l'aliquota stabilita dall'articolo 11 per il primo scaglione di reddito, salvo conguaglio dopo l'accettazione dell'eredità.
2. Le disposizioni del comma 1 si applicano anche nei casi di delazione dell'eredità sotto condizione sospensiva o in favore di un nascituro non ancora concepito.

Note di collegamento

Normativa

- Art. 8, DLgs 18/12/1997, n. 472. Intramissibilità della sanzione agli eredi.
- Art. 5-ter, DPR 22/7/1998, n. 322. Adempimenti dei curatori e amministratori di eredità.
- Art. 2, c. 47, DL 3/10/2006, n. 262, conv. con mod., L 24/11/2006, n. 286. Imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione.

Giurisprudenza

- Intramissibilità delle sanzioni amministrative a carico del de cuius. Cass. civ. Sent. 4/12/1996, n. 10823.

Prassi

- Beni sottoposti a sequestro antimafia. Amministratore giudiziario. Applicazione per analogia della disciplina dell'eredità giacente. Adempimenti fiscali. Circ. n. 156/MF del 7/8/2000.
- Quote di società oggetto di sequestro giudiziario. Utili distribuiti-Applicazione per analogia della disciplina dell'eredità giacente. Adempimenti fiscali del sostituto di imposta. Permangono. Ris. n. 195/E del 13/10/2003.
- Sequestro giudiziario di azienda. Adempimenti tributari a carico del custode. Provvedimento cautelare ex art. 670 cod.proc.civ. Ris. n. 62/E del 27/3/2007.
- Procedure concorsuali. Distributori stradali di carburante. Sequestro giudiziario. Adempimenti del curatore fallimentare. Regole dell'eredità giacente. Applicabilità. Ris. n. 216/E del 29/5/2008, n. 216.

Articolo (1)

188

**Campione
d'Italia
(ex art. 132)**

(1) *Articolo abrogato a decorrere dal 4/7/2006 dall'art. 36, c. 31, DL 4/7/2006, n. 223, conv. con mod., L 4/8/2006 n. 248 e successivamente tornato in vigore per effetto dell'abrogazione de citato c. 31 dell'art. 36, DL n. 223 del 2006 ai sensi dell'art. 2, c. 27, DL 3/10/2006, n. 262, conv. con mod., L 24/11/2006 n. 286. Ai sensi dell'art. 2, c. 26 DL 3/10/2006, n. 262 per l'anno 2006 il presente articolo si applica nel testo vigente alla data del 3/7/2006. A decorrere dall'anno 2007 si applicano le disposizioni dell'art. 188-bis. Il testo risulta in vigore per i periodi di imposta dal 1/1/2004 al 31/12/2006.*

Articolo (1)

188

bis
**Campione
d'Italia**

1. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, i redditi delle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del comune di Campione d'Italia prodotti in franchi svizzeri nel territorio dello stesso comune per un importo complessivo non superiore a 200.000 franchi sono computati in euro sulla base del cambio di cui all'articolo 9, comma 2, ridotto forfetariamente del 30% (2).
 2. I soggetti di cui al presente articolo assolvono il loro debito d'imposta in euro.
 3. Ai fini del presente articolo si considerano iscritte nei registri anagrafici del comune di Campione d'Italia anche le persone fisiche aventi domicilio fiscale nel medesimo comune le quali, già residenti nel comune di Campione d'Italia, sono iscritte nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) dello stesso comune e residenti nel Canton Ticino della Confederazione elvetica.
 - 3-bis. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, i redditi di pensione e di lavoro prodotti in euro dai soggetti di cui al presente articolo concorrono a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente € 6.700. La disposizione del primo periodo si applica a decorrere dal 1/1/2015 (3).
- (1) *Articolo aggiunto dall'art. 2, c. 25, DL 3/10/2006, n. 262, conv. con mod., L 24/11/2006, n. 286.*
- (2) *Comma modificato dall'art. 1, c. 631, L 27/12/2013, n. 147.*
- (3) *Comma aggiunto dall'art. 1, c. 691, L 23/12/2014, n. 190.*

Note di collegamento

Normativa

- Art. 1, L 11/8/1991, n. 272.
- Art. 1, DM 23/5/2002.
- DM 27/10/2005.
- Art. 1, L n. 272 del 1991. Interpretazione autentica relativamente all'applicazione dell'art. 34, c. 3, DPR 601/1973 ai cittadini pensionati residenti in Campione d'Italia. Le integrazioni corrisposte per differenza cambio sulle prestazioni previdenziali ai pensionati residenti nel comune di Campione d'Italia si intendono comprese tra i sussidi corrisposti dallo Stato e da altri enti pubblici a titolo assistenziale di cui al citato art. 34, DPR 601/1973 e, pertanto, sono esenti dall'IRPEF.
- Art. 2, c. 26, DL 262/2002. Applicabilità della disposizione dal 2007. Per l'anno 2006 applicabilità dell'art. 188 del Tuir. Per l'anno 2007, fissazione del tasso convenzionale di cambio di cui all'art. 188-bis pari a € 0,52135 per ogni franco svizzero.
- Art. 1, c. 632, L 27/12/2013, n. 147: "632. La percentuale di cui all'art. 188-bis, c. 1, del Tuir, come modificato dal c. 631 del presente articolo, maggiorata o ridotta in misura pari allo scostamento percentuale medio annuale registrato tra le due valute, è stabilita con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare, su conforme parere della Banca d'Italia, entro il 15 febbraio di ciascun anno, e non può comunque essere inferiore al 20%.
- Provvedimento 13/2/2015 e il Provvedimento 9/2/2016.

Giurisprudenza

- Cittadino di Campione d'Italia. pagamento IRPEF condonata mediante valuta svizzera. Ammesso. Cass. civ. Sent. n. 18772 del 30/8/2006.
- Cittadini residenti in Campione d'Italia. Debito d'imposta su redditi prodotti in franchi svizzeri. Calcolo delle ritenute d'acconto. Cass. civ. Sent. del 20/2/2009, n. 4172.

Prassi

- Disciplina fiscale dei redditi da lavoro dipendente ed autonomo dei soggetti aventi domicilio fiscale nel comune di Campione d'Italia. Circ. n. 15/MF del 10/5/1979.
- Redditi prodotti in franchi svizzeri. Circ. n. 19/MF del 17/6/1980.

- Riscossione in valuta estera. Circ. n. 5/MF del 15/2/1984.
- Campione d'Italia. Circ. n. 207/MF del 16/11/2000.
- Campione d'Italia. Circ. n. 28/E del 4/8/2006.
- Determinazione dell'IRPEF per le persone residenti a campione d'Italia. Circ. n. 1/E del 19/1/2007.
- Residenti in Campione d'Italia. Applicazione della norma. Circ. n. 207/MF del 16/11/2000.
- Residenti in Campione d'Italia. Accesso allo scudo fiscale. Circ. n. 43/E del 10/10/2009.

Articolo

189

**Riferimenti
legislativi a
imposte abolite
(ex art. 133)**

1. Il riferimento contenuto nelle norme vigenti a redditi, o a determinati ammontari di reddito, assoggettati a imposte abolite dal 1/1/1974 va inteso come fatto agli stessi redditi nell'ammontare netto determinato ai fini delle singole categorie di reddito previste dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.
2. Se il riferimento è fatto alla non assoggettabilità all'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, la condizione si considera soddisfatta quando il reddito complessivo netto determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche aumentato dei redditi esenti da tale imposta, diversi da quelli indicati nei primi 3 commi dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 601, o assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, non supera € 495,80. Quando alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi di lavoro dipendente di cui agli articoli 49 e 50, lettere a) e b), il predetto ammontare viene elevato di € 185,92 per ogni reddito di lavoro dipendente considerato.
3. Se il riferimento è fatto a un reddito complessivo netto agli effetti dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo non superiore a un determinato ammontare indicato nella legge, la condizione si considera soddisfatta quando il reddito complessivo netto determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, aumentato dei redditi esenti da tale imposta, diversi da quelli indicati nei primi 3 commi dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 601, o assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, non supera l'ammontare indicato nella legge stessa, aumentato come previsto nel comma 2 quando alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi di lavoro dipendente.
4. Se il riferimento è fatto a un ammontare dell'imponibile dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo iscritto a ruolo, la condizione si considera soddisfatta se il reddito complessivo, determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, aumentato dei redditi esenti da tale imposta, diversi da quelli indicati nei primi 3 commi dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 601, o assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, non supera la somma indicata dalla legge, aumentata di € 123,95 per il contribuente, di € 51,65 per ciascun componente la famiglia che risulti a carico del contribuente al 31 dicembre dell'anno per il quale l'imposta è dovuta e di € 185,92 per ogni reddito di lavoro dipendente.
5. Se il riferimento è fatto alla quota esente dall'imposta complementare progressiva sul reddito o a un suo multiplo, tale ammontare è determinato in € 123,95 o nel rispettivo multiplo.
6. Se il riferimento è fatto a una quota o a un determinato ammontare del reddito imponibile di una o più categorie dell'imposta di ricchezza mobile, il riferimento stesso va fatto per le categorie B e C/1 ai redditi netti di lavoro autonomo e d'impresa determinati ai sensi del titolo I, capi V e VI, diminuiti di € 185,92, e per la categoria C/2 ai redditi di lavoro dipendente e assimilati determinati ai sensi dello stesso titolo I, capo IV, diminuiti di € 433,82. Nelle ipotesi di cui all'articolo 5 il riferimento va fatto alla quota del reddito d'impresa o di lavoro autonomo della società o associazione, diminuito di € 185,92, imputabile all'interessato.
7. Se il riferimento è fatto alla non iscrizione nei ruoli dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile, la condizione si intende soddisfatta se il contribuente non possiede redditi d'impresa o redditi di lavoro autonomo di ammontare superiore a € 185,92 ovvero redditi derivanti da capitali dati a mutuo o redditi diversi.
8. Se i benefici conseguiti consistono in somme che concorrono alla forma-

- zione del reddito complessivo ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche di esse somme non si tiene conto agli effetti della verifica dei limiti stabiliti dalle singole leggi per la concessione dei benefici medesimi.
9. Nelle domande agli uffici delle imposte volte a ottenere certificati da cui risultino le condizioni previste nel presente articolo, il richiedente deve dichiarare se e in quale misura possiede redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta e redditi esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, diversi da quelli indicati nei primi 3 commi dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 601.
 10. Gli uffici delle imposte rilasciano i certificati di cui al comma 9 anche in base a dichiarazione attestante i fatti oggetto della certificazione, resa dall'interessato a un funzionario dell'ufficio competente. Alla dichiarazione si applicano le disposizioni della legge 4/1/1968, n. 15. Per il rilascio dei certificati sono in ogni caso dovuti i diritti previsti nei numeri 1) e 4) della tabella allegato A) al decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 648.
 11. Le disposizioni di cui al comma 10 si applicano altresì per il rilascio di certificati concernenti la presentazione della dichiarazione dei redditi e la situazione reddituale da essa risultante.

Note di collegamento

Prassi

- Esonero dal pagamento delle tasse scolastiche. Circ. n. 11/MF del 21/4/1980.
- Determinazione del reddito per il pagamento dei contributi assicurativi. Ris. n. 7/1722/MF del 8/5/1979.

1. Per i periodi di imposta anteriori a quello in cui avranno effetto le modificazioni derivanti dalla prima revisione effettuata ai sensi del comma 2 dell'articolo 37 le rendite catastali dei fabbricati saranno aggiornate mediante l'applicazione di coefficienti stabiliti annualmente, per singole categorie di unità immobiliari urbane, con decreto del Ministro delle finanze su conforme parere della commissione censuaria centrale.
2. Fino al termine di cui al comma 1, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto di 1/4 sia superiore alla rendita catastale aggiornata per oltre 1/5 di questa, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione ridotto di 1/4. Per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano la presente disposizione si applica con riferimento al canone di locazione ridotto di 2/5 anziché di 1/4; per i fabbricati strumentali non suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni, la presente disposizione si applica con riferimento al canone di locazione ridotto di 1/3, salvo il disposto del comma 2 dell'articolo 43. Fino al termine medesimo le disposizioni del comma 2 dell'articolo 185 si applicano con riferimento alla rendita catastale aggiornata.
3. L'aggiornamento delle rendite catastali degli immobili riconosciuti di interesse storico e artistico, ai sensi della legge 1/6/1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è effettuato mediante l'applicazione del minore tra i coefficienti previsti per i fabbricati. Qualora i predetti immobili risultino allibrati al catasto terreni, la relativa rendita catastale è ridotta a metà ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi. Il mutamento di destinazione degli immobili medesimi senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali e il mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili vincolati, determinano la decadenza dall'agevolazione tributaria, ferma restando ogni altra sanzione. L'amministrazione per i beni culturali e ambientali ne dà al competente ufficio delle imposte immediata comunicazione, dal ricevimento della quale inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi.

Note di collegamento

Normativa

- Reddito dei fabbricati. Disposizioni abrogate a partire dal 1993 (c. 2, art. 7, L. 22/4/1982, n. 168 e c. 1, art. 1, DL 23/1/1993, n. 16 conv. L. 24/3/1993, n. 75). DL 6/12/1993, n. 503. art. 4, c. 3 reiterato da: DL 4/2/1994, n. 90; DL 31/3/1994, n. 222

Articolo

190

**Redditi
dei fabbricati
(ex art. 134)**

e DL 31/5/1994, n. 330, conv. in L 27/7/1994, n. 473.

Giurisprudenza

- Edifici d'interesse storico od artistico. Determinazione agevolata. Richiesta di rimborso della maggiore somma corrisposta. Decadenza dal beneficio. Presupposti. Cass. civ. Sent. del 30/12/2004, n. 24226.
- Immobili d'interesse storico ed artistico. Differenza tra immobili locati e non. Irrelevanza. Cass. civ. Sent. del 23/5/2005, n. 10860.
- Edifici d'interesse storico-artistico. Cass. civ. Sent. del 23/1/2008, n. 1419.

Prassi

- Immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione. Vale il reddito effettivo in conseguenza della sopravvenuta disciplina delle locazioni ex L 9/12/1998, n. 431. Circ. n. 22/E del 6/3/2001.

1. Restano ferme le agevolazioni tributarie previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29/9/1973, n. 601, e successive modificazioni, e da leggi speciali.

Note di collegamento

Normativa

- DPR 29/9/1973, n. 601.
- Art. 20, c. 3, DPR n. 598/1973.
- Art. 13, c. 44, DL n. 269/2003.
- Art. 4, c. 5, DPR n. 633/1972.
- Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17/6/2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli artt. 107 e 108 del TFUE e Regolamento (UE) n. 702/2014 e n. 1388/2014.
- Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18/12/2013, relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del TFUE gli aiuti «de minimis» e Regolamento (UE) n. 1408/2013 e 717/2014.
- Art. 106 del TFUE:
 1. Gli Stati membri non emanano né mantengono, nei confronti delle imprese pubbliche e delle imprese cui riconoscono diritti speciali o esclusivi, alcuna misura contraria alle norme dei trattati, specialmente a quelle contemplate dagli artt. 18 e da 101 a 109 inclusi.
 2. Le imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale o aventi carattere di monopolio fiscale sono sottoposte alle norme dei trattati, e in particolare alle regole di concorrenza, nei limiti in cui l'applicazione di tali norme non osti all'adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione loro affidata. Lo sviluppo degli scambi non deve essere compromesso in misura contraria agli interessi dell'Unione.
 3. La Commissione vigila sull'applicazione delle disposizioni del presente articolo rivolgendo, ove occorra, agli Stati membri, opportune direttive o decisioni.
- Aiuti concessi dagli Stati:

Art. 107 del TFUE:

1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.
2. Sono compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.
3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'art. 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino

Articolo

191

**Disposizioni
in materia
di agevolazioni
tributarie
(ex art. 135)**

le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

Art. 108 del TFUE:

1. La Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in questi Stati. Essa propone a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato interno.
2. Qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato interno a norma dell'art. 107, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato. Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale decisione entro il termine stabilito, la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può adire direttamente la Corte di giustizia dell'Unione europea, in deroga agli artt. 258 e 259. A richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito o da istiTuirsi da parte di questo Stato, deve considerarsi compatibile con il mercato interno, in deroga alle disposizioni dell'art. 107 o ai regolamenti di cui all'art. 109, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione. Qualora la Commissione abbia iniziato, nei riguardi di tale aiuto, la procedura prevista dal presente paragrafo, primo comma, la richiesta dello Stato interessato rivolta al Consiglio avrà per effetto di sospendere tale procedura fino a quando il Consiglio non si sia pronunciato al riguardo. Tuttavia, se il Consiglio non si è pronunciato entro tre mesi dalla data della richiesta, la Commissione delibera.
3. Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istiTuire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'art. 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.
4. La Commissione può adottare regolamenti concernenti le categorie di aiuti di Stato per le quali il Consiglio ha stabilito, conformemente all'art. 109, che possono essere dispensate dalla procedura di cui al paragrafo 3 del presente articolo.

Art. 109 del TFUE: Il Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, può stabilire tutti i regolamenti utili ai fini dell'applicazione degli artt. 107 e 108 e fissare in particolare le condizioni per l'applicazione dell'art. 108, par. 3, nonché le categorie di aiuti che sono dispensate da tale procedura.

Italia Oggi

Direttore ed editore: Paolo Panerai

Direttore ed editore associato: Pierluigi Magnaschi

Condirettore: Marino Longoni

Registrazione del tribunale di Milano n. 602 del 31/7/91 - Direttore responsabile Paolo Panerai

ItaliaOggi - Erinne srl - 20122 Milano, via Marco Burigozzo 5,

tel. 02/58219.1, fax 02/58317598

Spedizione in A.P. art. 1 c.1 L. 46/04, DCB Milano - Distribuzione Erinne srl

Stampa RDS WEBPRINTING S.r.l. Via Belvedere, 42 20862 Arcore (MB)

Ideazione e progettazione grafica a cura di Coltalia coop s.r.l.