

**Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Udine
A.N.T.I. sezione F.V.G.**

Udine – Palazzo Torriani
Mercoledì 13 gennaio 2016

NOVITA' TRIBUTARIE 2016

**Dai primi Decreti attuativi della Legge delega 23/2015 di Riforma dell'ordinamento
tributario alla Legge di Stabilità 2016**

a cura di Giovanni Sgura - ragioniere commercialista in Manzano e Udine

IL PATENT BOX.....	2
Le norme ed i provvedimenti	2
L'agevolazione.....	2
I soggetti.....	2
Operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti)	3
Come previsto dall'art. 5 del DM 31/07/2015 il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione sia con riferimento al computo degli anni di durata sia con riferimento ai costi rilevanti agli effetti del calcolo.	3
Contenuto dell'agevolazione.....	3
Determinazione del reddito detassato.....	4
Determinazione del reddito agevolabile	4
Quota di reddito agevolabile.....	4
Beni oggetto dell'agevolazione	5
Condizioni e facoltà	6
Condizione generale	6
Condizione per la detassazione parziale del reddito nel caso di utilizzo diretto	6
Condizione per la detassazione della plusvalenza	7
Facoltà di ruling per la determinazione del reddito o della plusvalenza detassati	7
Procedure	7
Opzione e durata	7
Procedura di ruling	7
Tracciabilità.....	9
LE MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI.....	10
Decorrenza e durata.....	10
I soggetti.....	11
Le condizioni e le esclusioni.....	11
Le condizioni (tutte di natura dimensionale).....	11
Le esclusioni (tutte di natura soggettiva)	11
Applicazione del regime.....	12
L'IVA.....	12
L'esonero da adempimenti	12
Le operazioni attive	12
Le operazioni passive	12
Le imposte dirette.....	13
La determinazione del reddito	13
Le determinazione del reddito agevolata per le nuove attività.....	13
L'accertamento.....	13
L'esonero da adempimenti	13
L'imposizione.....	14
La contribuzione Inps per le imprese (artigiani e commercianti).....	14

Cessazione della contribuzione agevolata	14
Esercizio dell'opzione.....	14
Riepilogo degli adempimenti	14
Il trattamento contabile e gli adempimenti da parte clienti di soggetti in regime forfetario.....	15
L'entrata e la fuoriuscita dal regime.....	15
L'entrata nel regime.....	15
La fuoriuscita per opzione	15
La fuoriuscita per mancanza dei requisiti.....	15
Profili IVA	15
Profili IIDD.....	15
LA RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI.....	17
Sintesi delle norme	17
Soggetti interessati	17
Beni oggetto della rideterminazione del costo	17
Misura dell'imposta sostitutiva	17
Termini.....	17
Pagamento dell'imposta sostitutiva	17
Redazione e giuramento perizia.....	18
Soggetti abilitati alla redazione della perizia.....	18
Perfezionamento e obblighi strumentali.....	18
Effetti	18
NOVITA' IN TEMA DI IMMOBILI, IMU E TASI.....	19
La detassazione dell'abitazione principale (comma 14)	19
La riduzione dell'Imu per gli immobili in comodato (comma 10).....	19
I terreni agricoli (comma 14).....	19
Le locazioni a canone concordato (comma 54)	19
Detrazione del 50% dell'Iva su immobili residenziali (comma 56)	19
Detrazione per l'acquisto della prima casa in leasing (commi da 76 a 84)	19
Revisione rendita catastale immobili cat. D ed E (cd. "imbullonati" – commi da 21 a 24).....	20
La norma di interpretazione autentica sul c.d. prezzo valore degli immobili (e delle aziende)	20
ALTRE NOVITA' FISCALI.....	21
Art-bonus (commi 318 e 319).....	21
La proroga e le nuove agevolazioni per il recupero patrimonio edilizio e risparmio energetico.....	21
Ristrutturazioni	21
Misure antisismiche	21
Acquisto di mobili	21
Riqualificazione energetica - "Ecobonus"	21
Detrazione per dispositivi per controllo remoto	22
Limite per l'uso del contante a 3.000 euro (comma 898).....	22
Esenzione Irap agricoltura e pesca (commi 70 e 71).....	22
Rinvio aumento delle aliquote IVA (comma 6)	22
Riduzione aliquota Ires (commi da 61 a 64)	22
Obblighi di comunicazione del PM (comma 141)	23
Compensazione dei crediti degli avvocati (commi 778-780).....	23
Variazione del tasso di interesse legale	23
Decorrenza.....	23
Effetti ai fini fiscali.....	23
Effetti ai fini contributivi.....	23

IL PATENT BOX

Art. 1, commi 37-45, L. 190/2014 (Legge di stabilità 2015)

La norma prevede un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo o dalla concessione di alcuni tipi di beni immateriali (opere dell'ingegno, brevetti, ecc.) per le imprese che sostengono costi di ricerca e sviluppo.

L'agevolazione consiste nella detassazione del 50% dei redditi in questione (misura ridotta al 30% per il 2015 e al 40% per il 2016) e viene introdotta a regime.

La norma trae origine dai lavori svolti in ambito OCSE¹ ed introduce nell'ordinamento italiano un regime di tassazione agevolata già applicato, in varie differenti modalità, in altre nazioni².

Le norme ed i provvedimenti

La norma è stata introdotta con la Legge di stabilità 2015 (L. 190/2014), art. 1 commi 37-45.

E' stata modificata:

- con l'art. 5 del D.L. 24/1/2015 n. 3 come convertito dalla L. 24/3/2015 n. 33, che ha sostanzialmente delineato il procedimento per il calcolo dell'agevolazione ed ha ricompreso esplicitamente i marchi nella norma;
- con l'art. 1, comma 148 della Legge di stabilità 2016 (L. 208/2015), che ha limitato l'agevolazione al "software protetto da copyright" rispetto alla precedente più ampia previsione di "opere dell'ingegno" ed ha specificato che l'agevolazione spetta anche per beni immateriali collegati funzionalmente ad altri beni da cui derivano redditi agevolabili.

Nel frattempo sono stati emanati:

- in attuazione della norma, il Decreto del MISE di concerto con il MEF del 30/07/2015, pubblicato in GU 20/10/2015 n. 244;
- il provvedimento dell'Agenzia delle entrate 10/11/2015 n. 144042 per le modalità di esercizio dell'opzione;
- il provvedimento dell'Agenzia delle entrate 1/12/2015 n. 154278 per la procedura di ruling.

I primi chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 36/E del 01/12/2015.

L'agevolazione

I soggetti

Sono agevolabili i redditi conseguiti nell'esercizio di impresa senza limiti dimensionali³ dai soggetti che hanno diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale⁴.

In particolare rientrano (comma 37):

- l'imprenditore individuale;
- le società di persone ex art. 5 del Tuir (con esclusione delle società semplici);
- le società di capitali residenti ex art. 73, comma 1 lett. a) del Tuir;

¹ *Forum of Harmful Tax Practices* con riferimenti ai regimi agevolati per i beni immateriali; in tale ambito è stato adottato un principio (cd *nexus approach*) in base al quale le spese sostenute rilevano quale indicatore dell'attività sostanziale dell'impresa da cui deriva la condizione di sostenimento di spese, prevista dalla norma, per poter beneficiare dell'agevolazione.

² Tra cui Paesi Bassi, Gran Bretagna, Belgio, Lussemburgo, Spagna e Francia.

³ Ciò nonostante l'OCSE preveda il limite di 50 MLN di fatturato di gruppo e 7,5 MLN di ricavi lordi da beni immateriali (OCSE Action 5 Final Report par. 37)

⁴ Art. 1, comma 2 del DM 31/07/2015.

- gli enti commerciali ex art. 73, comma 1 lett. b) del Tuir;
- gli enti non commerciali ex art. 73, comma 1 lett. c) del Tuir relativamente alle attività commerciali;
- i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia a condizione che la residenza si trovi in Paesi con i quali è in vigore un accordo contro la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo (comma 38)⁵.

Il DM 30/07/2015 prevede l'esclusione delle società⁶ in fallimento, in liquidazione coatta e in procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi con programma di cessione dei complessi aziendali, con effetto dall'inizio dell'esercizio in cui intervengono i provvedimenti.

Non sono previste esclusioni per le società in liquidazione.

Non rientrano i possessori di redditi diversi da quelli di impresa, tra cui i professionisti.

Operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti)

Come previsto dall'art. 5 del DM 31/07/2015 il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione sia con riferimento al computo degli anni di durata sia con riferimento ai costi rilevanti agli effetti del calcolo.

Si ritengono comunque irrilevanti eventuali variazioni del costo derivanti da imputazione contabile del disavanzo di fusione al valore del bene intangibile.

L'Agenzia delle entrate precisa che l'istanza di riling per utilizzo diretto mantiene il suo effetto anche per l'eventuale utilizzo indiretto dall'intangibile da parte di altre società del gruppo risultante dall'operazione straordinaria posta in essere; precisa inoltre che l'operazione straordinaria posta in essere esclusivamente allo scopo di evitare il riling obbligatorio, trasformando l'utilizzo del bene da diretto ad indiretto, non costituisce operazione abusiva o elusiva se vi è effettiva attività svolta dalla società beneficiaria⁷.

Contenuto dell'agevolazione

L'agevolazione consiste:

- 1) nella detassazione del 50% del reddito derivante dall'utilizzo diretto o indiretto dei beni immateriali agevolabili; per il primo periodo di imposta successivo al 31/12/2014 la misura è ridotta al 30%, per il secondo periodo di imposta successivo al 31/12/2014 la misura è ridotta al 40% (commi 39 e 45);
- 2) nella detassazione totale delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni oggetto di agevolazione condizionata al reinvestimento almeno del 90% del corrispettivo derivante dalla cessione, entro la chiusura del secondo periodo di imposta successivo, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali agevolabili.

Entrambe le detassazioni si applicano anche all'Irap (comma 43).

Per utilizzo indiretto si intende la situazione nella quale il soggetto ottiene ricavi derivanti dalla concessione in uso dei diritti di utilizzo dei beni immateriali oggetto di agevolazione.

Per utilizzo diretto si intende invece la situazione nella quale il soggetto, possessore dei beni immateriali oggetto di agevolazione, ottiene altre tipologie di ricavi al cui conseguimento concorre l'utilizzo dei beni predetti (ad es. ricavi da vendite di beni nel cui processo di produzione si utilizzino brevetti).

⁵ La relazione al DM 31/07/2015 precisa che "l'agevolazione compete per i redditi derivanti da beni immateriali la compresi nel patrimonio della stabile organizzazione" per cui i redditi sono imputabili alla stabile organizzazione "secondo l'approccio elaborato in sede OCSE ed espresso nell'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE 2010 ...".

⁶ Nonostante il DM 31/07/2015 si riferisca alle sole società, è opinione di chi scrive che anche l'imprenditore individuale fallito sia escluso dall'agevolazione.

⁷ Circ. 36/E § 3.

La detassazione della plusvalenza avviene nel periodo di imposta di realizzo della medesima; nel caso di mancato avveramento della condizione di reinvestimento l'importo detassato nel periodo di cessione aumenta il reddito del secondo periodo di imposta successivo.

Determinazione del reddito detassato

Determinazione del reddito agevolabile

Nei casi di utilizzo indiretto il reddito agevolabile è determinato dei canoni derivanti dalla concessione in utilizzo al netto dei costi fiscalmente rilevanti direttamente o indirettamente ad essi connessi (art. 7, comma 2 DM 31/07/2015).

Nei casi di utilizzo diretto dei beni invece è necessaria la determinazione del *contributo economico* che ha concorso alla formazione del risultato fiscale del periodo di imposta, determinato dalla differenza tra i componenti positivi di reddito impliciti e i componenti negativi di reddito ad essi riferibili; tale determinazione avviene mediante ruling preventivo (art. 7, comma 3 DM 31/07/2015). In ogni caso rientrano tra i componenti positivi agevolabili le somme ottenute a titolo risarcitorio, anche per lucro cessante, per responsabilità contrattuale o extracontrattuale riferibili ai diritti sui beni immateriali agevolati (art. 7, comma 4 DM 31/07/2015).

Se il contributo economico è negativo il medesimo viene riportato, senza limiti temporali, fino al completo assorbimento con risultati positivi⁸.

Quota di reddito agevolabile

Il comma 42 prevede che la quota di reddito agevolabile sia determinata, per ciascun bene⁹, applicando al reddito agevolabile il rapporto tra i costi fiscalmente rilevanti:

- sostenuti per attività di ricerca e sviluppo per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene agevolabile, maggiorati del 30% (comma 42 bis) dei costi sostenuti per l'acquisto del bene immateriale o per contratti di ricerca, relativi allo stesso bene, stipulati con società¹⁰ direttamente o indirettamente controllanti o controllate oppure aventi la medesima società controllante del soggetto beneficiario;
- e quelli, sempre fiscalmente rilevanti, complessivamente sostenuti per la produzione del bene agevolabile.

L'art. 9 del DM 31/07/2015 precisa:

al numeratore

vanno considerati i costi sostenuti per attività svolte in proprio, da università o enti di ricerca e organismi equiparati o da società¹¹ terze, anche start-up innovative, con esclusione di quelle direttamente o indirettamente controllanti o controllate o aventi la medesima società controllante del soggetto beneficiario;

vanno inoltre considerati i costi sostenuti per attività svolte da società direttamente o indirettamente controllanti o controllate o aventi la medesima società controllante del soggetto beneficiario nel limite delle spese da queste sostenute nei confronti di società¹² terze, università enti di ricerca o organismi equiparati, purché riaddebitate al contribuente sulla base di un accordo per la ripartizione dei costi.

L'importo così ottenuto al numeratore va aumentato della differenza tra l'importo al denominatore e al numeratore nel limite del 30% di quest'ultimo

al denominatore

⁸ Circ. 36/E § 2. meccanismo di "recapture".

⁹ Il principio della determinazione per ogni singolo bene, eventualmente "aggregato" obbligatoriamente ex art. 6 ad altri beni, comma 3, è stabilito dall'art. 9 del DM 31/07/2015. Rimarrebbe la facoltà prevista dal comma 42 ter, introdotto dal Legislatore successivamente, di aggregazione "facoltativa".

¹⁰ La norma parla di "società", ma appare incoerente che le attività non possano essere svolte da imprese individuali piuttosto che da professionisti; trattandosi di norma agevolativa (che va interpretata sempre in senso restrittivo) è però opportuno un chiarimento ufficiale.

¹¹ Vedi nota 10).

¹² Vedi nota 10).

vanno considerati tutti i costi compresi nel numeratore maggiorati del costo di acquisizione dei beni immateriali anche mediante licenza di concessione e di tutti i costi derivanti da operazioni con società direttamente o indirettamente controllanti o controllate o aventi la medesima società controllante del soggetto beneficiario

Il comma 6 precisa inoltre, sotto il profilo temporale, che:

- per i primi tre periodi di imposta successivi a quello in corso al 31/12/2014 i valori da assumere al numeratore ed al denominatore sono quelli riferiti al periodo di imposta per cui si effettua il calcolo e per i tre precedenti e vengono assunti complessivamente per tutti i beni agevolati (media mobile per tutti i beni);
- per i periodi di imposta successivi i valori da assumere sono quelli del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014 e dei periodi successivi e vengono assunti per ogni singolo bene agevolato (in tali periodi peraltro vige l'obbligo di tracciabilità previsto dall'art. 11 del DM 31/07/2015).

Al comma 9 viene espressamente previsto che in nessun caso, ai fini del rapporto, rilevano gli interessi passivi, le spese relative ad immobili ed i costi indiretti.

Beni oggetto dell'agevolazione

Il comma 39 prevede che i redditi e le plusvalenze agevolabili siano quelli relativi all'utilizzo e alla cessione dei seguenti beni immateriali:

- software protetto da copyright¹³;
- brevetti industriali, concessi o in corso di concessione, compresi i brevetti per invenzione (art. 45 Dlgs. 30/2005) anche biotecnologiche (art. 81-quater Dlgs. 30/2005) e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità (art. 82 Dlgs. 30/2005), i brevetti e certificati per le varietà vegetali (art. 100 Dlgs. 30/2005) e le topografie di prodotti a semiconduttori (art. 87 Dlgs. 30/2005);
- marchi d'impresa (art. 7 Dlgs. 30/2005), anche collettivi (art. 11 Dlgs. 30/2005), registrati o in corso di registrazione¹⁴;
- disegni e modelli, giuridicamente tutelabili (art. 6 Dlgs. 30/2005)¹⁵;
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienza acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili¹⁶.

Il comma 42 ter prevede inoltre che qualora più beni, appartenenti ad un medesimo soggetto, vengano utilizzati congiuntamente ai fini della realizzazione di un prodotto, di una famiglia di prodotti o di un processo o gruppo di processi, tali beni possono essere considerati unitariamente a tutti i fini agevolativi.

Tale previsione, introdotta dalla Legge di stabilità 2016, è stata anticipata, in forma diversa, dal DM 31/07/2015 all'art. 6, comma 3, prevedendo che qualora i beni complementari siano riconducibili alla stessa categoria (solo software, solo brevetti, ecc.), e siano collegati da vincoli di complementarietà

¹³ Denominazione che va interpretata restrittivamente in aderenza anche ai principi delineati dalle linee guida OCSE; escludendo quindi banche dati, opere musicali, film e audiovisivi in genere e opere letterarie (tutelati dalle norme sul diritto d'autore – L. 633/41)

¹⁴ L'inclusione dei marchi non appare in linea con le raccomandazioni OCSE; tale inclusione potrebbe nel futuro essere eliminata: in particolare si segnala che per chi ha effettuato l'opzione entro il 31/12/2015 tale eliminazione non dovrebbe provocare effetti fino al 30/06/2021 mentre per chi esercita l'opzione dal 1/1/2016 l'inclusione potrebbe essere eliminata con una norma interna che intervenga entro fine anno.

¹⁵ Anche se non registrati, come di consueto avviene.

¹⁶ Si tratta di ciò che comunemente viene definito il know-how aziendale, sulla cui tutelabilità esistono opinioni differenti. L'art. 98 del Dlgs. 30/2005 richiede requisiti di segretezza e di valore economico e di essere di fatto sottoposte a misure adeguate a mantenerne la segretezza.

tali da subordinare la finalizzazione di un prodotto o di un processo all'uso congiunto dei beni, "l'unitarietà di computo" di due o più beni materiali è obbligatoria¹⁷.

Condizioni e facoltà

Condizione generale

Il comma 41 prevede che le agevolazioni si applichino a condizione che il soggetto

- svolga attività di ricerca e sviluppo
- finalizzate alla produzione¹⁸ dei beni immateriali agevolati
- in proprio oppure con contratti di ricerca stipulati:
 - o con università o enti di ricerca e organismi equiparati
 - o oppure con società¹⁹ diverse dalle società direttamente o indirettamente controllate o controllanti o aventi la medesima società controllante del soggetto beneficiario.

Le attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento e all'accrescimento del valore²⁰ degli intangibili sono definite dall'art. 8 del DM 31/07/2015, al quale si rimanda per il dettaglio, come sinteticamente di seguito riportato:

- ricerca fondamentale;
- ricerca applicata;
- il design;
- l'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright;
- le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi anche finalizzati alla protezione, all'ottenimento e al mantenimento dei diritti;
- le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescono il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti e dei servizi, del design o degli altri materiali proteggibili.

La relazione illustrativa al DM 31/07/2015 prevede espressamente che le attività di ricerca e sviluppo possono essere effettuate anche esclusivamente in periodi di imposta precedenti a quelli di fruizione dell'agevolazione e anche all'estero.

Condizione per la detassazione parziale del reddito nel caso di utilizzo diretto

Il comma 38 prevede che nel caso di utilizzo diretto l'agevolazione si applichi solo a seguito di specifica procedura di ruling preventivo teso alla determinazione del *contributo economico*²¹ dell'utilizzo dei beni agevolabili alla formazione del reddito complessivo, contributo economico che costituisce l'importo del reddito agevolabile. Contributo economico determinato dalla differenza tra i componenti positivi di reddito impliciti²² e i componenti negativi di reddito ad essi riferibili.

¹⁷ Come indicato nella precedente nota 9) si ritiene che la questione vada comunque chiarita ufficialmente in quanto la (voluta) modifica della norma originaria è intervenuta successivamente all'emanazione del DM attuativo del 31/07/2015 (Legge di stabilità 2016, L. 208 del 28/12/2015, art. 1, comma 148).

¹⁸ Il termine "produzione" utilizzato dalla norma primaria viene di fatto, ma non esplicitamente, declinato dal DM attuativo quale "sviluppo, mantenimento e accrescimento del valore"

¹⁹ Vedi nota 10).

²⁰ Vedi nota precedente

²¹ Come indicato nella relazione illustrativa al DM di attuazione la determinazione di tale contributo avviene mediante l'attribuzione di un reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali. Tale metodo presuppone quindi l'identificazione "figurativa" di un ramo d'azienda autonomo che "concede" in utilizzo il bene immateriale agli altri rami d'azienda; ciò comporta necessariamente una ricostruzione, contabile o extracontabile, per centri di costo ed una mappatura complessiva di tutta l'attività aziendale.

²² Sulla determinazione dei componenti positivi impliciti vi sono le maggiori difficoltà: le linee OCSE segnalano come metodi più utili quello basato su un confronto del prezzo (CUP) e quello basato sulla ripartizione dell'utile (transactional profit split); lo stesso metodo del prezzo può declinarsi a seconda delle situazioni di fatto come confronto con le royalties praticate sul mercato piuttosto che come differenziale tra i medesimi prodotti ceduti a marchio e quelli senza. La dottrina si sta confrontando sul tema e si stanno ipotizzando metodi specifici per il Patent Box (ad es. il Guatri Patent Box Method, metodo preciso ma complesso che prevede la completa mappatura strategica dell'impresa).

L'accordo risultante dalla procedura di ruling è teso a determinare i predetti componenti positivi di reddito impliciti e i criteri per la determinazione dei componenti negativi riferibili.

Condizione per la detassazione della plusvalenza

Il comma 40 prevede che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione sia reinvestito, entro la chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello in cui è avvenuta la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali agevolabili.

L'art. 10 del DM 31/07/2015 prevede:

- che l'agevolazione spetti indipendentemente dall'utilizzo dell'agevolazione per la detassazione del reddito per i beni oggetto di cessione;
- che il reinvestimento avvenga in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni agevolabili;
- che le attività siano svolte direttamente oppure mediante contratti di ricerca:
 - . da università o enti di ricerca e organismi equiparati;
 - . da società terze, anche start-up innovative, con esclusione di quelle direttamente o indirettamente controllanti o controllate o aventi la medesima società controllante del soggetto beneficiario; tale ultima esclusione non opera qualora i soggetti esclusi si siano limitati a far svolgere le attività a terzi (università, enti di ricerca ed equiparati e società non escluse).

Facoltà di ruling per la determinazione del reddito o della plusvalenza detassati

Il comma 39 prevede che nel caso i redditi siano realizzati mediante operazioni con società direttamente o indirettamente controllate o controllanti o con società aventi la medesima società controllante del soggetto beneficiario il contribuente ha facoltà di ruling al fine di determinare i componenti positivi di reddito impliciti e i criteri per la determinazione dei componenti negativi ad essi riferibili.

Parimenti l'art. 10, comma 4 del DM 31/07/2015 prevede la facoltà di ruling in caso di realizzo di plusvalenze mediante operazioni con le medesime società.

Procedure

Opzione e durata

L'opzione ha durata per cinque esercizi sociali²³ ed è irrevocabile e rinnovabile (comma 37)²⁴.

Va esercitata per tutti i beni immateriali²⁵.

Per i primi due periodi di imposta (per i solari 2015 e 2016) si esercita mediante apposita comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate entro la fine del primo periodo di imposta di esercizio dell'opzione²⁶ mentre per i periodi di imposta successivi si esercita nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di decorrenza dell'opzione.

Nel caso di ruling obbligatorio (utilizzo diretto dei beni agevolabili) l'opzione ha efficacia dal periodo di imposta (eventualmente successivo a quello di presentazione dell'istanza per il 2015 e 2016) durante il quale viene presentata l'istanza di ruling; sempre nel medesimo caso l'agevolazione è utilizzabile solo dal periodo di imposta in cui l'accordo con l'Agenzia delle Entrate viene concluso con facoltà però di recuperare in tale periodo di imposta il reddito detassabile relativo ai precedenti periodi di efficacia.

Procedura di ruling

²³ Il DM attuativo 31/07/2015 si riferisce invece a periodi di imposta.

²⁴ La circolare 36/E prevede che l'opzione per il 2015 non sia comunque vincolante.

²⁵ Circ. 36/E, punto 1.

²⁶ Modello e procedura previsti dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate 10/11/2015 n. 144042.

La procedura di ruling è stata regolata dal provvedimento dell’Agenzia delle entrate n. 154278 del 01/12/2015.

L’istanza, debitamente sottoscritta e indirizzata all’Ufficio Accordi preventivi del Settore Internazionale della Direzione Centrale Accertamento²⁷, va presentata mediante raccomandata con avviso di ricevimento²⁸ o direttamente all’ufficio in carta libera con copia della medesima e della documentazione allegata in formato elettronico²⁹.

Il contenuto obbligatorio:

- i dati del soggetto che presenta l’istanza;
- il tipo di istanza (ruling obbligatorio per determinazione del contributo economico in caso di utilizzo diretto, facoltativo per utilizzo indiretto nell’ambito del gruppo o facoltativo per plusvalenze realizzate nell’ambito del gruppo)
- la tipologia del bene immateriale;
- la tipologia dell’attività di ricerca e sviluppo ed il diretto collegamento con lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del valore dei beni.

Gli allegati obbligatori, per il cui dettaglio si rimanda al provvedimento, sono sostanzialmente finalizzati alla documentazione dell’individuazione analitica dei beni, dell’eventuale vincolo di complementarità, delle attività di ricerca e sviluppo e a supporto dei metodi e criteri utilizzati per la determinazione del contributo economico o della plusvalenza.

I metodi ed i criteri stabiliti sono quelli determinati sulla base delle standard OCSE in materia di prezzi di trasferimento.

Per le microimprese, piccole imprese e medie imprese, come definite nella Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE del 06/05/2003³⁰, e solo nel caso di ruling obbligatorio vi è l’esonero dalla illustrazione dettagliata dei metodi e criteri per il calcolo del contributo economico che verranno definiti in contraddittorio con l’ufficio.

La documentazione può essere presentata o integrata entro 120 dalla presentazione dell’istanza.

Il rigetto è previsto per l’istanza carente del contenuto obbligatorio entro trenta giorni dal ricevimento, salvo sia possibile attività istruttoria per desumere gli elementi carenti, durante la quale il termine rimane sospeso.

Il termine è transitoriamente fissato in 180 giorni per le istanze presentate entro il 30/06/2016.

La procedura istruttoria prevede il contraddittorio con il richiedente e la facoltà di accesso presso le sedi di svolgimento dell’attività al fine di prendere cognizione di elementi informativi utili. E’ prevista inoltre l’eventuale attivazione di strumenti di cooperazione internazionale tra amministrazioni fiscali con sospensione della procedura e dei relativi termini.

Il perfezionamento avviene con la sottoscrizione dell’ufficio e del richiedente di un accordo che definisce i metodi e criteri del calcolo del contributo economico o dei redditi e delle plusvalenze in caso di ruling facoltativo.

L’accordo è vincolante e rimane in vigore per tutta la durata dell’opzione.

²⁷ Indifferentemente alla sede di Roma o di Milano; Sede di Roma – presso la Segreteria della Direzione Centrale Accertamento – via C. Colombo, 426/c/d, Torre B, piano VII – sede di Milano – presso l’Ufficio Risorse Materiali – Servizio Ricezione Atti della Direzione Regionale della Lombardia – via della Moscova, n. 2.

²⁸ In questo caso si intende presentata alla data di spedizione della raccomandata (comunicato Age del 22/12/15)

²⁹ Che può essere inviata anche successivamente nel termine di 120 come gli allegati.

³⁰ In sostanza le imprese con meno di 250 occupati e un fatturato non superiore a 50MLN di euro oppure un totale di bilancio non superiore a 43MNL di euro.

Il rinnovo avviene solo su istanza del contribuente entro il novantesimo giorno antecedente la sua scadenza; in tale ipotesi l'ufficio inizia una nuova attività istruttoria e deve esprimersi entro i quindici giorni antecedenti la scadenza.

Durante il periodo di validità il contribuente è obbligato a consentire all'ufficio l'acquisizione di ogni elemento informativo utile e l'accesso presso la sede di svolgimento dell'attività.

In caso di **violazione** totale o parziale dell'accordo è previsto un termine di 30 giorni successivi alla constatazione per le eventuali memorie difensive; la violazione comporta la risoluzione dell'accordo con effetto dalla data da cui risulta violato (anche se antecedente) o dall'inizio se tale data non risulta accertabile.

A seguito delle attività di verifica, o su istanza del contribuente ma solo a causa di circostanze e mutamenti non previsti o prevedibili che possano influire significativamente, **l'accordo può essere consensualmente variato** (art. 11 del provvedimento); in caso di mancata decisione sulla revisione dell'accordo il medesimo rimane privo di effetti con effetto dalla data del mutamento delle condizioni³¹ oppure, ove non sia possibile accertarla, dalla data di notifica dell'invito da parte dell'ufficio o della richiesta del contribuente.

Tracciabilità

E' obbligatoria l'istituzione di un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile per rappresentare il diretto collegamento tra le attività di ricerca e sviluppo ed i singoli beni immateriali e tra questi ed il reddito agevolato (art. 11 DM 31/07/2015).

³¹ Va notato che i provvedimenti non danno copertura per eventuali revisioni dell'accordo aventi effetto su periodi passati per cui ad esempio siano già state pagate le imposte la relativa dichiarazione sia già stata presentata; salvo future diverse disposizioni quindi saranno dovute le ordinarie sanzioni (eventualmente ravvedibili se nei termini).

LE MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

Art. 1, commi da 111 a 113, L. 208/2015

Viene modificato il regime fiscale forfetario per le persone esercenti piccole attività di impresa o di lavoro autonomo.

In particolare:

- vengono modificati i limiti di fatturato;
- viene sostituita la condizione di prevalenza del reddito derivante dall'attività con la causa di esclusione in caso di redditi di lavoro ed assimilati non cessati eccedenti l'importo di 30.000 euro;
- viene modificato il regime contributivo opzionale
- per le nuove attività e viene ridotta l'aliquota dell'imposta sostitutiva al 5% per cinque anni in sostituzione della riduzione di un terzo del reddito imponibile per tre anni.

Tale ultima modifica si applica, per quattro anni, anche alle nuove attività iniziate nel 2015.

Non viene riproposta la possibilità di opzione per il precedente regime di vantaggio prorogata al 31/12/2015 in sede di conversione del decreto "milleproroghe" 2015 (Dl 192/2014)³².

I nuovi limiti di ricavi o proventi e le percentuali di redditività, applicabili dal 1/1/2016, sono quelli previste dalla tabella allegato 4 alla Legge di stabilità 2015, così sintetizzabile:

Settore	Limite ricavi/compensi ³³	Redditività	Codici ATECO 2007
Industrie alimentari e della bevande	45.000 (35.000)	40%	divisioni 10 e 11
Commercio ambulante di alimentari e bevande	40.000 (30.000)	40%	classe 47.81
Commercio ambulante di altri prodotti	30.000 (20.000)	54%	classi 47.82 e 47.89
Intermediari del commercio	25.000 (15.000)	62%	gruppo 46.1
Altro attività di commercio (ingrosso e dettaglio)	50.000 (40.000)	40%	tutti gli altri codici della sezione G (divisioni dalla 45 alla 47)
Costruzioni e attività immobiliari	25.000 (15.000)	86%	sezioni F e L (divisioni 41,42,43 e 68)
Servizi alloggio e ristorazione	50.000 (40.000)	40%	sezione I (divisioni 55 e 56)
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari e assicurativi	30.000 (15.000)	78%	sezione K (div. da 64 a 66) sezione M (div. da 69 a 75) sezioni P e Q (div. da 85 a 88)
Altre attività	30.000 (20.000)	67%	tutti gli altri codici

Si riepilogano quindi gli aspetti applicativi del regime, come modificati dalla Legge di stabilità 2016³⁴.

Decorrenza e durata

Il regime ha trovato applicazione dal periodo d'imposta 2015 e non ha termini di durata (permanendo le condizioni e non ricadendo nelle esclusioni di cui infra).

Di norma il regime è naturale e non opzionale; ricorrendone i presupposti quindi si applica salvo opzione per il regime semplificato o ordinario.

³² Va segnalato che la dottrina pone il dubbio se i soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2015 applicando il regime di vantaggio possano continuarne a beneficiare del 2016 fino al compimento del quinquennio o del 35 anno di età.

³³ Tra parentesi il precedente limite.

³⁴ Nei riquadri si evidenziano gli effetti delle variazioni intervenute.

I soggetti

I soggetti interessati al regime forfetario sono le sole persone fisiche esercenti attività di impresa in forma individuale (anche di impresa familiare) e/o attività artistica o professionale, anche non residenti salvo quanto precisato successivamente in merito alle esclusioni.

E' quindi escluso qualsiasi soggetto avente natura societaria (anche le società semplici) o associativa (anche le associazioni professionali) e gli enti.

Sono esclusi dalla determinazione forfetaria i redditi da attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente (art. 67, 1° comma, lett. i) ed l) del Tuir).

Le condizioni e le esclusioni

Le condizioni (tutte di natura dimensionale)

La norma stabilisce i seguenti limiti dimensionali relativi al periodo di imposta precedente³⁵:

1) Ricavi conseguiti³⁶ o compensi percepiti, ragguagliati ad anno, non superiori a quelli individuati per la singola categoria (vedi precedente tabella)³⁷.

Nel caso di esercizio di più attività ricadenti in diverse categorie si applica il limite più elevato (ferma restando l'applicazione dei singoli coefficienti di redditività per singola categoria di ricavi).

Non rilevano i ricavi o compensi da adeguamento a studi di settore o a parametri.

Secondo quanto indicato nella Relazione illustrativa il riferimento va comunque effettuato ai ricavi/compensi complessivi dell'esercizio precedente anche se riferiti ad attività cessate nel medesimo e/o diverse da quelle iniziate nel periodo per cui si valuta l'accesso al regime forfetario.

2) Spese sostenute per lavoro dipendente, accessorio, borse di studio, co.co.co, co.co.pro, associati in partecipazione e spese ex art. 60 del Tuir non superiori complessivamente a 5.000 euro³⁸.

Sono escluse le spese per i collaboratori occasionali ex art. 67, 1° comma, lett. l) del Tuir.

Va rilevato che il riferimento all'art. 60 del Tuir (compenso per lavoro prestato o attività svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai discendenti minori di età, dagli ascendenti e dai partecipanti all'impresa familiare) riguarda costi che comunque non sono deducibili ma il rispetto di tale limite può portare a riflessioni sull'entità della partecipazione all'impresa familiare e sul momento del sostenimento di tali oneri.

3) Costo complessivo dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio³⁹ non superiore a 20.000 euro.

I criteri di determinazione di tale ammontare sono i seguenti:

- per i beni in proprietà: va assunto il costo storico;
- per i beni in leasing: va assunto il costo sostenuto dal concedente;
- per i beni in locazione, comodato o noleggio: va assunto il valore normale (art. 9 Tuir);
- per i beni promiscui⁴⁰ (utilizzo privato congiunto a quello imprenditoriale/professionale): va assunto sempre il 50% dl valore come sopra determinato indipendentemente dalla quota di effettivo utilizzo privato;
- non rilevano i beni di valore unitario fino a 516,46 euro e neppure i beni immobili.

Le esclusioni (tutte di natura soggettiva)

Sono esclusi dall'applicazione del regime i seguenti soggetti:

1) coloro che applicano **regimi speciali Iva**⁴¹ anche solo per alcuna delle attività esercitate⁴²;

³⁵ Il precedente regime "di vantaggio" prevedeva invece per alcuni parametri un periodo di osservazione di tre periodi d'imposta.

³⁶ I soli ricavi ex artt. 85 e 57 del Tuir, a nulla rilevando altri componenti positivi di reddito quali ad esempio le plusvalenze o le variazioni di rimanenze (cfr. Relazione illustrativa al Ddl. di stabilità 2015).

³⁷ Non è stato chiarito se l'aumento dei limiti di fatturato dal 2016 ha effetto anche ai fini della valutazione di questa condizione; si ipotizza il soggetto che abbia superato il limite nel 2015 ma rientri per il medesimo anno nel limite stabilito dal 2016. Opinione di chi scrive è che si applichi il nuovo limite.

³⁸ Si ritiene che rientrino nel computo anche i contributi previdenziali e gli altri oneri assicurativi obbligatori (Inps gestione separata ed Inail) a carico del committente.

³⁹ La Relazione di accompagnamento fa riferimento ad un valore "stock"; è opinione che tale valore si riferisca alla fine del periodo di imposta.

⁴⁰ Nella Relazione di accompagnamento viene specificato che si presumono comunque promiscui tutti i beni a deducibilità limitata quali le autovetture ed i telefoni cellulari.

⁴¹ I regimi speciali Iva riguardano le seguenti attività e si ritiene che costituiscano cause di esclusione anche se opzionalmente non applicati: agricoltura e pesca (artt. 34 e 34-bis del DPR 633/72), vendita di sali, tabacchi e fiammiferi, documenti di trasporto e di sosta, editoria e telefonia pubblica (art. 4, c. 1 DPR 633/72), giochi ed intrattenimenti (art. 74, c. 6 DP 633/72), agenzie viaggi (art. 74-ter DPR 633/72), agriturismo (art. 5, c. 2 L. 413/91), vendite a domicilio (art. 25-bis, c. 6 DPR 600/73), regime del margine (artt. 36 e 40-bis DL 41/95)

⁴² Le attività con regimi iva speciali non costituiscono causa di esclusione qualora non producano reddito d'impresa (ad es. l'attività agricola esercitata nei limiti previsti dal Tuir per qualificare il relativo reddito esclusivamente come agrario).

- 2) coloro che applicano **regimi forfetari di determinazione del reddito**⁴³ anche solo per alcuna delle attività esercitate;
- 3) i soggetti **non residenti in Italia con eccezione di quelli residenti nell'Unione europea** o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni, a condizione che producano nello Stato italiano almeno il 75% del proprio reddito complessivo⁴⁴;
- 4) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuino cessioni di fabbricati, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi⁴⁵;
- 5) i soggetti che partecipano a società di persone o associazioni di cui all'art. 5 del Tuir oppure a Srl "trasparenti" (art. 116 del Tuir) contemporaneamente all'esercizio individuale dell'impresa, arte o professione⁴⁶;
- 6) i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato⁴⁷.

Applicazione del regime

L'IVA

Agli effetti Iva vige il cd. regime "di franchigia" senza rivalsa di Iva e senza diritto di detrazione dell'Iva assolta.

L'esonero da adempimenti

Vi è obbligo di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi e di numerazione e conservazione delle fatture ricevute e delle bolle doganali di importazione ma vi è esonero per tutti gli altri adempimenti IVA (dichiarazione, registrazione fatture emesse e ricevute e corrispettivi, liquidazione e versamento, spesometro, black list ed Intra, salvo per quest'ultimo quanto di seguito specificato).

Gli obblighi, come statuiti dalla norma, di conservazione dei documenti previsti dalla normativa Iva sono limitati agli acquisti, alle bolle doganali di importazione e ai documenti di certificazione dei corrispettivi; è pacifico, contrariamente a quanto espresso in alcuna dottrina, che tale obbligo sussista anche per le fatture emesse e per le bolle doganali di esportazione, in quanto necessario alla determinazione di elementi quantitativi da valutare per la permanenza nel regime e per la determinazione dell'imponibile tassabile, in quanto comunque documenti ricomprendibili nel concetto di "documenti di certificazione dei corrispettivi" come peraltro indicato nella Relazione di accompagnamento ed in quanto previsto dal comma 69 agli effetti delle imposte sui redditi.

Le operazioni attive

Come nel precedente regime "di vantaggio" non vi è addebito di Iva sulla operazioni attive (che non può essere esposta e il cessionario/committente non può detrarre) ma rimangono fermi gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi con indicazione dell'applicazione del regime di franchigia Iva.

Le cessioni intracomunitarie e le prestazioni di servizi ex art. 7-ter sono assimilare alle cessioni e prestazioni di servizi interne (senza diritto di rivalsa), quindi non va presentato il modello INTRA.

Le esportazioni seguono le regole ordinarie con indicazione quindi della norma ordinaria di riferimento (art. 8 DPR 633/72).

Le operazioni passive

E' mantenuta la soggettività passiva Iva e vi è obbligo di assolvere l'Iva (che comunque rimane indetraibile e costituisce costo), con versamento entro il giorno 16 del mese successivo all'effettuazione, per tutte le operazioni passive per le quali il soggetto assume la veste di debitore d'imposta (servizi 7-ter, reverse charge, ecc.) con l'eccezione degli acquisti intracomunitari di beni (diversi dai mezzi di trasporto nuovi) per cui, in caso di non superamento del limite di 10.000 euro nell'anno precedente e fino al raggiungimento di 10.000 euro nell'anno in corso, il soggetto agisce come privato (assolvimento dell'imposta del paese di provenienza), agendo invece come soggetto Iva in caso di supero di detto limite (con obbligo di integrazione, versamento dell'Iva e presentazione modello Intra).

Per le importazioni valgono le norme ordinarie del DPR 633/72 (assolvimento imposta in dogana).

⁴³ Ad es. le attività agricole e di allevamento eccedenti i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) e c) del Tuir oppure le attività agrituristiche.

⁴⁴ Viene espressamente previsto il principio già inserito nel nostro ordinamento fiscale durante il 2014 a seguito dell'adeguamento al principio statuto da una sentenza comunitaria sul diritto di libera circolazione dei lavoratori (sentenza "Schumacker" n. C-279/93 dl 14.2.95).

⁴⁵ cfr. dettaglio al comma 57, lett. c) L. 190/2014.

⁴⁶ La partecipazione in società semplice che attribuisce esclusivamente reddito agrario si ritiene non costituisca causa di esclusione in analogia all'osservazione di cui alla precedente nota 11), come confermato per il regime degli "ex minimi".

⁴⁷ E' opinione di chi scrive che il fatto che il rapporto di lavoro sia cessato non rilevi per i pensionati.

Rimane sempre esclusa la possibilità di effettuare acquisti con plafond ex art. 8, c.1, lett. c) del DPR 633/72 avvalendosi dell'eventuale status di esportatore abituale.

Le imposte dirette

La determinazione del reddito

Il reddito viene determinato forfetariamente applicando i coefficienti di redditività stabiliti per singolo settore (cfr. tabella precedente) ai ricavi e compensi percepiti nel periodo di imposta.

Anche per le imprese si applica quindi il criterio temporale di imputazione dei ricavi per cassa.

In caso di esercizio di diverse attività ricadenti in diverse categorie i coefficienti vanno distintamente applicati. Sono deducibili dal reddito forfetariamente determinato i contributi previdenziali:

- versati dal titolare e a suo carico;
- a carico dei familiari partecipanti all'impresa familiare fiscalmente a carico, indipendentemente dalla rivalsa nei confronti dei medesimi;
- a carico dei familiari partecipanti all'impresa familiare fiscalmente non a carico, a condizione che non sia stata esercitata la rivalsa nei confronti dei medesimi.

L'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo ex art. 10 del Tuir secondo le regole ordinarie.

Non sono previsti componenti negativi di reddito diversi dai contributi previdenziali o altri componenti positivi di reddito al di fuori dei ricavi e dei compensi.

Le determinazioni del reddito agevolata per le nuove attività

Per i soggetti che iniziano una nuova attività nel regime forfetario è prevista una riduzione di aliquota dell'imposta sostitutiva al 5% del reddito imponibile come sopra determinato per il primo periodo di imposta e per i quattro successivi.

Tale riduzione spetta alle seguenti condizioni⁴⁸:

- 1) che negli ultimi tre anni il contribuente non abbia esercitato qualsiasi attività di impresa, artistica o professionale né in proprio né in forma associata o familiare⁴⁹;
- 2) che l'attività che si intende iniziare non costituisca mera prosecuzione di altra attività precedente svolta sotto la forma di lavoro dipendente o autonomo, ad eccezione del caso in cui il periodo precedentemente svolto costituisca il periodo di pratica (tirocinio) obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- 3) qualora venga continuata l'attività svolta in precedenza da altro soggetto, che dal medesimo sia rispettato il solo parametro dimensionale relativo ai ricavi e compensi nel periodo di imposta precedente a quello di riconoscimento del beneficio di riduzione dell'aliquota⁵⁰.

Per coloro che hanno iniziato una nuova attività nel 2015 applicando quindi per il medesimo anno la riduzione del terzo della base imponibile (sulla base della precedente normativa) la norma si applica per i quattro anni residui, dal 2016 al 2019.

L'accertamento

Per accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso si applicano le regole ordinarie, con la sola diversa previsione dell'incremento delle sanzioni minime e massime previste dal D.L. 471/97 del 10% nel caso di infedele indicazione dei dati attestanti le condizioni e le cause di esclusione se il reddito successivamente accertato supera di oltre il 10% quello dichiarato.

Per i soggetti forfetari non sono applicabili gli studi di settore ed i parametri (comma 73); con apposito provvedimento saranno stabiliti elementi da indicare nella dichiarazione dei redditi, tali indicatori avranno comunque solo valenza indiziaria e non potranno essere utilizzati per procedure di accertamento quali quelle previste dagli studi di settore.

L'esonero da adempimenti

Il contribuente in regime forfetario è esonerato dalla tenuta delle scritture contabili.

E' inoltre esonerato da tutti gli adempimenti del sostituto d'imposta (comma 69) compresi quelli relativi ai lavoratori dipendenti⁵¹; vi è comunque obbligo di indicare in dichiarazione dei redditi i codici fiscali dei percettori di redditi che sarebbero stati soggetti a ritenuta e l'ammontare dei redditi medesimi.

⁴⁸ Come previsto dalla Relazione illustrativa valgono i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate forniti in merito al regime fiscale di vantaggio.

⁴⁹ Va notato che la partecipazione in Srl "trasparenti" non sembra preclusiva mentre lo è certamente la partecipazione ad imprese familiari.

⁵⁰ Sul punto è auspicato un chiarimento in merito al computo (che chi scrive ritiene non vada effettuato) di ricavi e compensi relativi ad altre attività (non cedute) del soggetto dante causa.

⁵¹ Vi è quindi esonero anche dagli obblighi di certificazione.

L'imposizione

E' dovuta la sola imposta del 15% sul reddito imponibile, sostitutiva di Irpef, addizionali regionali e comunali ed Irap.

Tale aliquota è ridotta per le nuove attività al 5%, come sopra indicato.

Per il versamento e la riscossione si applicano le regole ordinarie stabilite per l'Irpef.

Il titolare versa l'imposta sostitutiva anche per le quote di reddito imputate ai partecipanti all'impresa familiare. Il reddito rileva ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia e non rileva ai fini della detrazione di cui all'art. 13 del Tuir.

La contribuzione Inps per le imprese (artigiani e commercianti)

Le imprese forfetarie soggette a contribuzione Inps per il reddito del titolare e dei coadiuvanti (artigiani e commercianti) possono optare per la riduzione dei contributi del 35%⁵²⁵³; in tale caso i contributi accreditati se calcolati su un reddito inferiore al minimale predetto daranno diritto al riconoscimento di un inferiore periodo di contribuzione rapportato al minimale medesimo (si applica in sostanza la stessa normativa prevista per la contribuzione alla gestione separata).

In caso di opzione non si applica la riduzione contributiva del 50% prevista per i commercianti ultrasessantacinquenni e vi è facoltà di indicare ai soli effetti previdenziali l'attribuzione di reddito ai collaboratori nel limite massimo del 49% del reddito d'impresa⁵⁴.

In ogni caso⁵⁵ (che vi sia opzione o meno) la contribuzione dei coadiuvanti con età inferiore ai 21 anni non gode della riduzione del 3% dei contributi previdenziali.

Cessazione della contribuzione agevolata

In caso di fuoriuscita dal regime per superamento dei limiti dimensionali o per esistenza/sopravvenienza di una causa di esclusione il regime Inps opzionale agevolato cessa con effetto dallo stesso periodo di imposta (anziché dal periodo successivo come previsto agli effetti fiscali).

In ogni caso di cessazione del regime Inps opzionale agevolato non sarà più possibile utilizzarlo nuovamente (sempre a differenza di quanto succede agli effetti fiscali).

Esercizio dell'opzione

Secondo quanto sarà disposto da apposito provvedimento congiunto dell'Agenzia delle entrate e dell'Inps, da emanare entro il 2 marzo 2015, l'esercizio dell'opzione dovrà essere effettuato telematicamente e a pena di decadenza entro il 28 febbraio dell'anno per cui si intende optare per il regime agevolato o entro il diverso termine che sarà stabilito per i soggetti che iniziano l'attività.

Riepilogo degli adempimenti

In dettaglio gli obblighi e gli adempimenti del contribuente in regime forfetario sono in seguenti:

1) Obbligo di fatturazione.

La fattura va emessa nei normali termini, senza esposizione di IVA, con l'indicazione "operazione in franchigia da IVA a norma dell'art. 1, comma 58 L. 190/2014" e con applicazione dell'imposta di bollo se di importo superiore a 77,47 euro.

Per le esportazioni (con bolla doganale e non quindi le cessioni intracomunitarie) viene emessa fattura con le ordinarie indicazioni IVA e senza applicazione di imposta di bollo.

Non verrà mai esposta la ritenuta in quanto non dovuta.

Se ne ricorre il caso, sono opportune in fattura le precisazioni che si tratta di operazione non soggetta al reverse charge e, se si tratta di prestazioni di lavoro autonomo, che non è applicabile la ritenuta a norma dell'art. 1, comma 67 L. 190/2014 in quanto reddito soggetto ad imposta sostitutiva.

In relazione alla inapplicabilità della ritenuta la norma prevede il rilascio di apposita dichiarazione alla controparte dalla quale risulti che "il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva"

2) Obbligo di certificazione di corrispettivi.

Senza addebito o esposizione di IVA.

⁵² Precedentemente, e quindi solo per il 2015, l'opzione consentiva la disapplicazione del contributo sul reddito minimo imponibile previsto dall'art. 1, comma 3 della L. 233/90 (euro 15.548 per il 2015).

⁵³ Parrebbe comunque che rimangano i termini di versamento precedente previsti (senza le quattro rate sui minimali) in quanto il comma 79 non viene modificato; attendiamo le indicazioni dell'Inps.

⁵⁴ A parere di chi scrive comunque tale attribuzione può comunque essere effettuata, anche in mancanza di opzione, sulla base delle disposizioni dell'Inps in materia.

⁵⁵ Si ritiene che tale disposizione sia indipendente dall'opzione stante il richiamo del comma 81 ai soggetti di cui al comma 54 e non ai soggetti di cui al comma 76 (soggetti che optano), si segnalano però contrari orientamenti dottrinali.

- 3) Obbligo di autofatturazione, o integrazione, per le operazioni per cui il soggetto assume la veste di debitore di imposta (cfr. quanto precedentemente esposto per l'Iva) e corrispondente obbligo di versamento dell'IVA entro il giorno 16 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione passiva.
- 4) Obbligo eventuale di presentazione del modello Intra acquisti per i beni (in caso di superamento del limite di 10.000 euro - cfr. quanto precedentemente esposto per l'Iva) o Intra acquisti per i servizi ex art. 7-ter.
- 5) Obbligo di numerazione progressiva e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bolle doganali di importazione.
- 6) Obbligo di conservazione dei documenti di vendita e di acquisto agli effetti della imposte dirette ex art. 22 del DPR 600/73.
- 7) Obbligo di dichiarazione agli effetti delle imposte dirette, con indicazione dei codici fiscali e degli importi erogati ai percettori di ricavi o compensi non soggetti a ritenuta.
- 8) Obbligo di versamento dell'imposta sostitutiva secondo le regole Irpef (saldi ed acconti con mod. F24) e dei contributi previdenziali secondo le regole ordinarie o agevolate (cfr. sopra)

Il trattamento contabile e gli adempimenti da parte clienti di soggetti in regime forfetario

E' opportuno che i clienti dei soggetti in regime forfetario, oltre ai normali adempimenti relativi agli acquisti, pongano in essere i seguenti adempimenti:

- 1) ottengano la dichiarazione (sottoscritta) di non applicazione della ritenuta per il pagamento di compensi a professionisti o artisti;
- 2) annotino separatamente i corrispettivi erogati ai predetti soggetti ai fini delle prevedibile discriminazione in sede di dichiarazione Iva;
- 3) annotino separatamente i corrispettivi erogati ai predetti soggetti se lavoratori autonomi ai fini della prevedibile indicazione nel mod. 770 (prevista, come per il regime di vantaggio, anche se si tratta di somme non assoggettate a ritenuta).

E' opportuno anche ricordare che per i predetti soggetti non torna applicabile il reverse charge (e chiaramente non è neppure scomputabile l'Iva teorica sui corrispettivi corrisposti) e non possono essere destinatari di dichiarazione d'intento ex art. 8/1/c (che non avrebbe comunque senso).

L'entrata e la fuoriuscita dal regime

L'entrata nel regime

In caso di inizio attività il regime forfetario si applica se i parametri dimensionali e la mancanza di cause di esclusione vengono presunti (sulla base della dichiarazione del contribuente).

Per gli anni successivi il regime si applica, come regime naturale senza bisogno di opzione, se nell'anno precedente i parametri dimensionali non sono superati e non si sono verificate cause di esclusione.

La fuoriuscita per opzione

Il contribuente che naturalmente ricadrebbe nel regime può optare per l'applicazione del regime ordinario (o semplificato).

Tale opzione ha durata minima di tre periodi di imposta e successivamente si rinnova di anno in anno.

La fuoriuscita per mancanza dei requisiti

In caso del superamento dei limiti dimensionali o del verificarsi di una causa di esclusione il regime cessa dal periodo di imposta successivo.

Profili IVA

Sotto il profilo Iva il passaggio da un regime soggetto ad Iva ad un regime in franchigia o viceversa comporta l'obbligo (in caso di passaggio da Iva a franchigia) o la facoltà (nel caso inverso) di operare le rettifiche ex art. 19-bis-2 del DPR 633/72 rispettivamente nell'ultima dichiarazione Iva ante regime o nella prima successiva alla cessazione del regime.

Profili IIDD

Le eventuali perdite d'impresa relative ai periodi precedenti all'applicazione del regime sono riportabili.

Analogamente a quanto già previsto per il regime di vantaggio, i ricavi ed i compensi che hanno concorso a formare il reddito precedentemente all'entrata nel regime, non vengono considerati ancorché incassati nel periodo di regime forfetario. Viceversa i medesimi componenti ancorché di competenza di periodi successivi alla fuoriuscita dal regime non concorrono alla formazione del reddito se incassati in periodi di applicazione del regime.

I componenti positivi e negativi di reddito la cui tassazione o deduzione è stata rinviata per obbligo o facoltà concorrono, anche agli effetti Irap, alla determinazione del reddito, o del valore della produzione, relativi all'ultimo periodo di imposta precedente l'entrata nel regime.

In caso di uscita dal regime viene espressamente stabilito che le spese sostenute in costanza di regime non possono avere rilevanza nei periodi successivi alla fuoriuscita.

Per i beni strumentali vi è una sorta di meccanismo che “congela” gli ammortamenti durante il periodo di vigenza del regime forfetario per cui in caso di cessione di beni strumentali dopo l’uscita dal regime vengono assunti i seguenti costi:

- per i beni acquisiti prima dell’entrata nel regime viene assunto il costo al netto degli ammortamenti effettuati fino all’entrata nel regime (valore contabile netto)⁵⁶;
- per i beni acquisiti durante il periodo di vigenza del regime viene assunto il costo di acquisto senza il calcolo di ammortamenti (neppure teorici)⁵⁷.

⁵⁶ Per i beni acquisiti in regime di vantaggio pare corretto assumere un valore nullo.

⁵⁷ E’ opinione di chi scrive che il termine di “costo non ammortizzabile” utilizzato nell’ultimo periodo del comma 72 in questo caso deve intendersi come “costo non ammortizzato”, in caso contrario potrebbe aversi, per i criteri di proporzionalità stabiliti dalle regole ordinarie, una minusvalenza interamente ineducibile oppure un plusvalenza interamente non imponibile.

LA RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI

Art. 1, commi 887-888, L. 208/2015

La norma ha riaperto i termini per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni prevedendo l'aliquota unica dell'8% su tutte le rivalutazioni.

I nuovi riferimenti temporali sono i seguenti:

- data possesso dei beni: 01.01.2016
- data di riferimento della perizia: 01.01.2016
- termine per il versamento e per il giuramento della perizia: 30.06.2016

L'impianto normativo rimane quello originario degli artt. 5 e 7 della L. 448/2001, così come tutte le successive interpretazioni rimangono valide agli effetti della rideterminazione.

Si ricorda che la rivalutazione poteva già essere effettuata con riferimento alle seguenti date:

- 01/01/2002, 01/01/2003, 01/07/2003, 01/01/2005, 01/01/2008, 01/01/2010, 01/07/2011, 01/01/2013, 01/01/2014, 01/01/2015.

Sintesi delle norme

Soggetti interessati

- Persone fisiche
- Società semplici
- Enti non commerciali
- Soggetti non residenti le cui plusvalenze sono imponibili in Italia

Beni oggetto della rideterminazione del costo

- Partecipazioni non quotate alla data del 1.1.2016 siano esse quote, azioni o diritti di acquisto non quotati anche se riferibili a titoli quotati (diritti di opzione, warrant, obbligazioni convertibili)⁵⁸;
- Terreni edificabili
- Terreni agricoli

I beni devono essere posseduti il 1.1.2016 e non devono rientrare nell'esercizio di impresa commerciale.

Si può procedere alla rideterminazione anche solo per alcuni beni e non per altri.

Si può procedere alla rideterminazione del valore di singoli diritti reali relativi ai beni (proprietà ma anche solo usufrutto o nuda proprietà utilizzando gli appositi coefficienti stabiliti agli effetti dell'imposta di registro alla data del 1.1.2016).

E' anche possibile effettuare una rideterminazione parziale di un singolo terreno (terreni in parte edificabili ed in parte no – circ. 81/E/2002 e 27/E/2003) o di una partecipazione (in tal caso il riferimento all'aliquota va effettuato considerando l'intera partecipazione e si considera oggetto di rivalutazione la quota acquisita più di recente – "Lifo" – circ. 12/E/2002).

In caso di comproprietà la rideterminazione può essere effettuata anche solo da alcuni comproprietari (la perizia deve comunque riferirsi all'intero bene – circ. 81/E/2002).

Misura dell'imposta sostitutiva

E' prevista l'aliquota unica dell'8% sull'intero valore per le partecipazioni qualificate e non qualificate e per i terreni (edificabili e non).

In caso di precedenti rideterminazioni l'imposta può essere versata sull'intero valore chiedendo il rimborso di quella precedentemente versata (ma nel termine di 48 mesi ai sensi dell'art. 38 del DPR 600/73) oppure è possibile versare la sola differenza. In caso di rate non ancora scadute è possibile comunque procedere al conguaglio della sola differenza sospendendo il pagamento della precedente rideterminazione.

Nell'attuale riapertura dei termini va considerato che comunque il nuovo valore (anche se inferiore) va "tassato" all'8% e ciò va tenuto conto nell'effettuare i calcoli di convenienza (ad esempio in caso di riduzione del valore può emergere un credito solo se tale riduzione è superiore al 50% del precedente valore rideterminato se assoggettato al 4% sulla base delle precedenti normative).

Termini

Pagamento dell'imposta sostitutiva

⁵⁸ se la mancata quotazione il giorno 1.1.2016 deriva da sospensione del titolo la rideterminazione non è possibile trattandosi di situazione temporanea

In unica soluzione entro il 30.6.2016

oppure

Tre rate annuali (30.6.2016 – 30.6.2017 – 30.6.2018) con maggiorazione del **3%** annuo.

Il pagamento può liberamente essere oggetto di compensazione in F24.

Redazione e giuramento perizia

30.6.2016 con riferimento alla data del 1.1.2016.

La redazione della perizia va comunque effettuata prima del trasferimento nel caso di cessioni di partecipazioni in regime di risparmio amministrato o gestito (circ. 47/E/2002, circ. 35/E/2004) e in caso di cessioni di terreni (circ. 9/E/2002 e 15/E/2002).

Per le partecipazioni la perizia deve riferirsi all'intero valore della società, il relativo costo se sostenuto dalla società può essere dedotto in cinque quote annuali costanti dal reddito d'impresa della medesima, se sostenuto dal socio o dal possessore del terreno costituisce aumento del costo d'acquisto.

Soggetti abilitati alla redazione della perizia

Per i terreni:

ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari e periti industriali edili, periti iscritti nei ruoli tenuti dalla Cciaa.

Per le partecipazioni:

commercialisti, esperti contabili e revisori contabili, periti iscritti nei ruoli tenuti dalla Cciaa.

Perfezionamento e obblighi strumentali

La rideterminazione si intende perfezionata con il giuramento della perizia e il versamento dell'imposta o della prima rata (le eventuali successive non pagate vengono iscritte a ruolo o possono formare oggetto di ravvedimento).

Il contribuente ha l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi i valori delle rideterminazioni effettuate e di conservare e trasmettere all'Agenzia a richiesta l'originale della perizia e delle quietanze dei versamenti.

Effetti

Rideterminazione del costo del bene al 1.1.2016 agli effetti della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67 del Tuir.

Determinazione del valore minimo da sottoporre ad imposta di registro, ipotecaria e catastale (ma non ad Iva per la vendita di terreni edificabili effettuata da imprenditori agricoli).

Dalla rideterminazione non possono emergere minusvalenze riportabili (ad esempio nel caso risparmio gestito).

Da segnalare che nel caso di cessione di terreno ad un prezzo inferiore al valore periziato aumentato del costo della perizia l'Agenzia sosteneva che vi sia rinuncia alla rivalutazione (peraltro senza diritto al rimborso di quanto pagato) (circ. 81/E/2002); rinuncia che non opera nel caso di espropri o cessione di terreni edificabili rivalutati ceduti da imprenditori agricoli. Sul punto va approfondita la nuova posizione dell'Agenzia con la circolare n. 1 del 15.2.2013.

Per la cessione di terreni edificabili vi è la possibilità di rivalutare il costo rideterminato al 1.1.2016 con gli indici Istat.

Non ha effetto in caso di recesso del socio e distribuzione di riserve (C.M. 16/E/05 e 26/E/05).

Non ha effetto in caso di bene che "transita" dalla sfera personale a quella imprenditoriale (R.M. 333/08).

Ha effetto invece nel caso di esproprio qualora il contribuente opti per tassazione ex art. 67, comma 1 lett. b) (l'ente deve comunque operare la ritenuta del 20% - circ. 81/E/02).

In caso di decesso avvenuto dopo il 1.1.2016, gli eredi possono effettuare ed usufruire della rideterminazione se esiste mandato con rappresentanza del de cuius per la redazione della perizia (circ. 27/E/2003). Si tenga presente però che nel nuovo quadro normativo riferibile alle successioni aperte dal 3/10/2006 l'erede non può più utilizzare il costo rivalutato dal de cuius ma esclusivamente il valore indicato in successione (circ. 12/E/2008 e ris. 158/E/2008).

NOVITA' IN TEMA DI IMMOBILI, IMU E TASI

La detassazione dell'abitazione principale (comma 14)

Con effetto dal 1/1/2016 l'abitazione principale è esclusa dall'applicazione della Tasi e dell'Imu, con l'eccezione delle abitazioni di lusso classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

L'agevolazione riguarda il possessore dell'immobile ma anche il locatario.

Riguarda anche l'immobile posseduto all'estero quale abitazione principale che diventa escluso dall'Ivie.

Le norme ridefiniscono poi l'assimilazione all'abitazione principale per residenti all'estero, alloggi sociali, ex casa coniugale, immobili posseduti da militari, cooperative a proprietà indivisa e, se previsto dal regolamento comunale, abitazioni di anziani e disabili che acquisiscono la residenza presso gli istituti di cura.

La riduzione dell'Imu per gli immobili in comodato (comma 10)

Con effetto dal 1/1/2016 è ridotta al 50% l'Imu dovuta sugli immobili non di lusso concessi in comodato alle seguenti condizioni:

- Il comodatario deve essere parente in linea retta entro il primo grado del comodante e deve adibire l'immobile ad abitazione principale;
- Il comodante deve possedere un solo immobile in Italia oppure un altro immobile sito nello stesso comune di quello concesso in comodato;
- Il contratto di comodato deve essere registrato.

Sono soppresse tutte le disposizioni comunali di assimilazione all'abitazione principale delle unità concesse in comodato.

I terreni agricoli (comma 14)

Dal 1/1/2016 sono sempre esenti da Tasi, sono esenti da Imu per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali.

Le locazioni a canone concordato (comma 54)

Gli immobili non di lusso concessi in locazione a canone concordato sono soggetto ad Imu applicando l'aliquota deliberata dal Comune ridotta al del 75%.

Detrazione del 50% dell'Iva su immobili residenziali (comma 56)

Viene istituita una detrazione Irpef, da rateizzare in dieci anni, per l'acquisto di immobili ad uso residenziale ceduti dalle imprese costruttrici pari al 50% dell'Iva relativa dal 1/1/2016 al 31/12/2016.

Non sono previsti particolari mezzi di pagamento e neppure ipotesi di decadenza in caso di successiva vendita dell'immobile.

Detrazione per l'acquisto della prima casa in leasing (commi da 76 a 84)

I contribuenti di età inferiore a 35 anni e con reddito complessivo non superiore a 55.000 euro possono usufruire della detrazione del 19% ai fini Irpef sull'importo dei canoni di leasing pagati per l'acquisto della prima casa nel limite (di canone) di 8.000 euro annui aumentato a 20.000 nell'anno del riscatto.

Nel caso di età non inferiore a 35 anni, fermo restando il limite di reddito, spetta la medesima detrazione con il dimezzamento dei limiti di canone su cui calcolare la detrazione.

E' stabilito il termine di un anno dalla consegna per adibire l'immobile ad abitazione principale e la condizione di non essere titolari di diritti di proprietà su altri immobili.

Revisione rendita catastale immobili cat. D ed E (cd. “imbullonati” – commi da 21 a 24)

Le norme prevedono che dal 1/1/2016 la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento.

Sono esclusi dalla stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

E' previsto che possa essere presentata richiesta di revisione della rendita castale (DOCFA) a seguito della predetta variazione.

La relativa richiesta presentata entro il 15/06/2016 esplica effetti retroattivamente dal 1/1/2016 in deroga dalle generali disposizioni avendo effetto quindi già dall'Imu dovuta per l'intero anno 2016 (e già dalla prima rata del 16/06/2016).

La circolare 6/T dell'Agenzia del Territorio emanata il 30/11/2012, che era “diventata” norma primaria assunta quale strumento di interpretazione autentica dall'art. 1 comma 244 della Legge 190/2014, identificava quali elementi da considerare nella stima diretta non solo gli impianti essenziali per la destinazione economica dell'immobile ma anche quelli comunque “fissi” oppure “stabili”.

Travolgendo tale impostazione la nuova norma esclude espressamente gli impianti funzionali allo specifico processo produttivo, lasciando di fatto nella valutazione, secondo la dottrina, solo quegli impianti “generici” e non riferibili allo specifico processo quali ad esempio gli impianti elettrici piuttosto che di riscaldamento.

La norma di interpretazione autentica sul c.d. prezzo valore degli immobili (e delle aziende)

L'art. 5, comma 3 del D.Lgs. 14/09/2015 n. 147 fornisce l'interpretazione autentica delle disposizioni degli articoli 58, 68, 85 e 86 del Tuir e degli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del D.Lgs. 446/97 stabilendo che il maggior corrispettivo della cessione di immobili o aziende agli effetti delle imposte dirette non può presumersi sulla base maggior valore anche se accertato, dichiarato o definito agli effetti delle imposte di registro, ipotecaria o catastale.

La norma, di pacifica applicazione retroattiva, supera il contrario orientamento della Cassazione che legittimava l'accertamento in via induttiva agli effetti delle imposte dirette per le plusvalenze emergenti dal maggior corrispettivo determinato sulla base del valore assunto agli effetti delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

Riafferma quindi la norma il chiaro concetto che il valore di mercato cui si riferiscono le imposte indirette citate è differente dal corrispettivo; che è invece determinato dal prezzo pattuito e può quindi essere influenzato da elementi diversi da quelli che determinano il valore di mercato, ed il cui occultamento deve essere eventualmente provato con altri mezzi a disposizione dell'amministrazione finanziaria (accertamenti finanziari, controlli contabili, ecc.).

ALTRE NOVITA' FISCALI

Art-bonus (commi 318 e 319)

Le norme prevedono la conferma a regime e nella misura unificata del 65% del credito d'imposta previsto dall'art. 1 del DL 83/2014 per le erogazioni liberali effettuate per gli interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica, delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

Tutte le altre norme sono confermate.

In particolare il credito spetta in tre quote annuali di pari importo:

- alle persone fisiche ed agli enti non commerciali nel limite del 15% del reddito imponibile;
- ai soggetti titolari di reddito d'impresa nel limite del 5 per mille dei ricavi.

Per questi ultimi soggetti il credito è compensabile in F24, non rileva agli effetti delle imposte dirette e dell'Irap.

Per tutti i soggetti è riportabile in caso di mancato utilizzo in ciascuno dei tre periodi di maturazione (in dichiarazione o in F24).

La proroga e le nuove agevolazioni per il recupero patrimonio edilizio e risparmio energetico

Ristrutturazioni

È prorogata la detrazione Irpef del 50% delle spese sostenute per interventi volti al recupero del patrimonio edilizio sostenute fino al 31/12/2016. Rimane invariato il limite massimo di spesa detraibile pari a 96.000 euro.

Misure antisismiche

Relativamente alle misure antisismiche e alle opere di messa in sicurezza statica degli edifici è prorogata la detrazione Irpef del 65% per le spese sostenute fino al 31/12/2016, nel limite massimo di 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare facente parte dell'edificio.

Acquisto di mobili

La detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici adibiti all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione si applica alle spese sostenute fino al 31/12/2016, nel limite massimo di spesa di 10.000 euro e indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione.

Viene introdotta una nuova detrazione del 50% per l'acquisto, nel limite di spesa di 16.000 euro, di mobili destinati ad arredare la prima casa per le giovani coppie (età inferiore ai 35 anni); la norma al momento presenta diversi dubbi applicativi tra cui l'esclusione (apparente) dei grandi elettrodomestici, i requisiti temporali di acquisto della prima casa, il momento di accertamento del requisito dell'età.

Riqualficazione energetica - "Ecobonus"

La detrazione Irpef/Ires del 65% per gli interventi di riqualficazione energetica degli edifici (anche relativi a parti comuni di edifici condominiali) si applica alle spese sostenute fino al 31/12/2016.

Rimangono invariati i limiti di detrazione precedenti:

- 100.000 euro per la riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento;
- 60.000 euro per la riduzione della trasmittanza termica delle pareti, per i pannelli solari, per le schermature solari;

- 30.000 euro per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale e per l'acquisto e posa i opera degli stessi se alimentati da biomasse.

Per tali spese, sostenute nel 2016 in parti comuni di edifici condominiali, è prevista la possibilità per i soggetti irpef e gli imprenditori in contabilità semplificata di cedere il relativo credito ai fornitori del condominio che hanno effettuato i relativi interventi.

Detrazione per dispositivi per controllo remoto

Viene introdotta per il 2016 la detrazione irpef-ires del 65% per i dispositivi utilizzati per il controllo remoto degli impianti di riscaldamento. Non è stato previsto alcun limite.

Limite per l'uso del contante a 3.000 euro (comma 898)

Con effetto dal 1/1/2016 il limite minimo previsto per il divieto di trasferimenti di denaro contante dall'art. 49, comma 1 del D.Lgs. 231/2007, è innalzato da euro 1.000 ad euro 3.000.

Non è chiarito alcunché sulla sanzionabilità delle passate violazioni per pagamenti superiori al precedente limite di 1.000 euro ma inferiori al nuovo limite⁵⁹.

Rimane fermo il limite di 1.000 per l'obbligo della clausola di non trasferibilità sugli assegni bancari e circolari.

Vengono invece abrogate le disposizioni sul pagamento dei canoni di locazione e sui corrispettivi delle prestazioni di trasporto nell'ambito della relativa filiera (commi 902 e 903), per tali transazioni vale quindi il limite generale di 3.000 euro.

Esenzione Irap agricoltura e pesca (commi 70 e 71)

Con effetto dal 01/01/2016 imprese agricole, cooperative e consorzi del settore agricolo, sono esenti dall'Irap (prima applicata con l'aliquota del 1,9%).

Rimangono soggette le attività agrituristiche, di allevamento e connesse (art. 56-bis del Tuir).

Rinvio aumento delle aliquote IVA (comma 6)

L'aumento dell'Iva previsto nella precedente Legge di stabilità è rinviato come segue:

L'aliquota Iva del 10% aumenta al 13% dal 1/1/2017.

L'aliquota Iva del 22% aumenta al 24% dal 1/1/2017 e al 25% dal 1/1/2018.

Tali misure potranno essere sostituite da provvedimenti normativi che assicurino gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica.

Riduzione aliquota Ires (commi da 61 a 64)

Con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2016 l'aliquota Ires è ridotta dal 27,5% al 24%.

Cala anche la ritenuta sui dividendi distribuiti a società Ue e See dal 1,375% al 1,2%.

Un Dm dovrà rideterminare le percentuali di tassazione di dividendi e plusvalenze su partecipazioni "qualificate" detenute da persone fisiche al fine di mantenere l'invarianza di tassazione degli utili distribuiti.

Tale riduzione va considerata in sede di chiusura dei prossimi bilanci agli effetti dello stanziamento della fiscalità differita.

⁵⁹ Se da un lato la Cassazione esclude il principio del "favor rei" nell'ambito amministrativo salva una specifica disposizione di Legge quale quella prevista in ambito tributario dall'Art. 3 del D.Lgs. 472/97, vi è un parere in senso contrario emanato dalla Commissione consultiva per le infrazioni valutarie (pos. 104584/A del 8/10/2008).

Obblighi di comunicazione del PM (comma 141)

Viene imposto alle autorità inquirenti l'obbligo di notificare l'Agenzia delle Entrate per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito," affinché *proceda al conseguente accertamento*".

Compensazione dei crediti degli avvocati (commi 778-780)

Con effetto dal 01/01/2016 gli avvocati possono compensare i loro crediti verso lo Stato per spese di giustizia, anche se maturati precedentemente, con imposte e tasse, compresa l'Iva; possono altresì cedere tali crediti a pagamento dei contributi previdenziali dovuti per i propri dipendenti.

Variatione del tasso di interesse legale

In attuazione dell'art. 1284 c.c., con effetto dal 1/1/2016 il DM 11.12.2015 diminuisce il tasso di interesse legale allo 0,2% in ragione d'anno, rispetto allo 0,5% stabilito dal DM 11.12.2014 con effetto dal 1/1/2015.

Decorrenza

Il nuovo tasso di interesse legale dell'0,2% si applica dall'1.1.2016.

Effetti ai fini fiscali

Ai fini fiscali, la diminuzione del tasso di interesse legale dall'1.1.2016 ha rilevanza, in particolare, in relazione:

- alla procedura di ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18.12.97 n. 472;
- all'acquiescenza all'accertamento, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- all'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- alla conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 del D.Lgs. 31.12.92 n. 546, in caso di versamento rateale delle somme dovute.

La diminuzione del tasso di interesse legale, invece, non ha rilevanza in caso di versamento rateale delle somme dovute per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 5 e 7 della L. 28.12.2001 n. 448 (Finanziaria 2002) e successive modifiche ed integrazioni.

Effetti ai fini contributivi

Ai fini contributivi, la diminuzione del tasso di interesse legale ha effetto, in particolare, in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, che possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, in caso di incertezze giurisprudenziali, eventi dolosi, crisi aziendali e enti non eventi scopo di lucro.