

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

Incontro di studio

Udine – Palazzo Torriani
Martedì 14 gennaio 2014

**Sintesi delle principali novità tributarie
Dal D.L. 35/2013 alla Legge di Stabilità per il 2014**

L'AGEVOLAZIONE IRAP PER L'INCREMENTO DELLA BASE OCCUPAZIONALE	3
L'entità dell'agevolazione	3
Decorrenza e durata dell'agevolazione	3
Soggetti beneficiari	3
Condizioni e limiti	4
Lavoratori per cui si applica l'agevolazione	4
L'incremento del livello occupazionale nel periodo di assunzione.....	4
Il mantenimento del livello occupazionale nei periodi successivi	5
Il limite di deduzione individuale	5
L'INCREMENTO DELL'AGEVOLAZIONE ACE	6
Applicazione dell'agevolazione	6
NOVITA' IN TEMA DI IVA.....	7
Rivalsa e detrazione Iva da accertamento.....	7
Sintesi	7
Esercizio del diritto di rivalsa	7
La definitività dell'atto	7
Momento dell'esercizio del diritto di rivalsa.....	8
Esercizio del diritto di detrazione	8
Detrazione in caso revisione dell'accertamento doganale.....	8
Detrazione in caso di splafonamento.....	8
Fusione per incorporazione di uno dei soggetti originari del rapporto.....	8
Detrazione in caso di violazione del regime di inversione contabile.....	9
La fatturazione elettronica nei confronti della P.A.....	9
Le P.A. interessate.....	9
La decorrenza dell'obbligo.....	9
La fattura elettronica	9
La procedura tecnica ed i soggetti coinvolti	10
Considerazioni.....	11
Altre novità in tema di Iva.....	11
La c.d. Web Tax.....	11
Aliquota Iva per le somministrazioni di alimenti e bevande mediante distributori automatici.....	12
Emissione della fattura da parte degli autotrasportatori.....	12
NOVITA' 2014 PER GLI IMMOBILI E LE IMPOSTE LOCALI	13
Le imposte indirette sulle cessioni di immobili dal 2014	13
Sintesi degli interventi normativi	13
Quadro della imposizione indiretta sugli atti dal 1.1.2014.....	13
Cessione di contratti di leasing immobiliare	14
I tributi locali dall'imu alla uic	15
Decorrenza.....	15
Presupposto impositivo.....	15
Regolamento comunale.....	15
Adempimenti	15
La tassa sui rifiuti (TARI).....	16
Tariffa.....	16
Riduzioni tariffarie	17
Occupazioni temporanee - Tariffa giornaliera.....	17
Sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti.....	18
Tariffa corrispettiva in luogo della tari.....	18
Dichiarazione	18
Tributo provinciale per la tutela dell'ambiente	18
Tributo per i servizi indivisibili (TASI).....	18
Soggetti passivi	18
Base imponibile e aliquote	19
Limite massimo della somma delle aliquote TASI e IMU	19
Unità immobiliare locata.....	19
Riduzioni ed esenzioni deliberate dai comuni.....	19
Detrazioni deliberate dai Comuni.....	19

Dichiarazione Tasi.....	20
Disposizioni comuni alla Tasi ed alla Tari.....	20
Regime sanzionatorio della IUC.....	20
Altri aspetti connessi al versamento della IUC.....	21
IMPOSTA MUNICIPALE SECONDARIA.....	21
IMPOSTA DI SCOPO.....	21
NOVITA' PER L'IMU.....	21
Altre novita'	22
Conto corrente dedicato per gli atti notarili	22
Sintesi.....	22
La norma	22
Entrata in vigore	22
Tracciabilità dei pagamenti dei canoni di locazione	23
Modifiche e proroga decorrenza dell'obbligo ape	23
RIDETERMINAZIONE COSTO TERRENI E PARTECIPAZIONI.....	25
Sintesi delle norme	25
Soggetti interessati.....	25
Beni oggetto della rideterminazione del costo	25
Misura dell'imposta sostitutiva.....	25
Termini	26
Pagamento dell'imposta sostitutiva.....	26
Redazione e giuramento perizia	26
Soggetti abilitati alla redazione della perizia	26
Perfezionamento e obblighi strumentali	26
Effetti	26
Norme, prassi, giurisprudenza di riferimento	27
LA COMUNICAZIONE DEI BENI IN GODIMENTO AI SOCI	29
Sintesi	29
Decorrenza dell'obbligo di comunicazione	29
Termine di presentazione della prima comunicazione	29
Soggetti obbligati.....	29
Comunicazione dei beni in godimento.....	29
Comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni	30
Beni oggetto di comunicazione.....	31
Finanziamenti e capitalizzazioni oggetto di comunicazione	32
Nozione di finanziamenti e capitalizzazioni.....	32
Anticipazioni per piccole spese	33
Capitalizzazioni.....	33
Rinuncia ai finanziamenti.....	34
Fattispecie escluse dalla comunicazione	34
Apporti già conosciuti dall'Amministrazione finanziaria	34
Dati oggetto di comunicazione finanziaria.....	34
Finanziamenti ricevuti dai soci.....	34
Profili temporali	35
Momento di "effettuazione" dei finanziamenti e delle capitalizzazioni.....	35
Restituzione del finanziamento	35
PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE.....	35
SANZIONI	36
Sanzioni relative ai beni concessi in godimento.....	36
Sanzioni relative ai finanziamenti	36
ALTRE NOVITA' FISCALI	37
DETRAZIONI E DEDUZIONI PER LE PERSONE FISICHE	37
730	37
PROROGA DEL CONTRIBUTO DI SOLIDARIETA'	37
CONTRIBUTO DI SOLIDARIETA' PER I REDDITI SUPERIORI A 300.000 EURO	37
Base imponibile.....	37
Pagamento e riscossione.....	37
Deduzione	37
PROROGA AGEVOLAZIONI RISTRUTTURAZIONI E RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA.....	37
TRANSFER PRICE CON EFFETTO RETROATTIVO.....	38
VARIAZIONE DEL TASSO DI INTERESSE LEGALE	38

L'AGEVOLAZIONE IRAP PER L'INCREMENTO DELLA BASE OCCUPAZIONALE

Art. 1, comma 132, lett. a) L. 147/2013

La norma modifica l'art. 11, comma 4-quater del D.Lgs. 446/97 introducendo a regime una agevolazione per le nuove assunzioni che costituiscano incremento della base occupazionale; agevolazione consistente in una deduzione Irap di 15.000 euro per ogni lavoratore assunto.

Viene inserita a regime in sostanza l'agevolazione già esistente per i periodi d'imposta dal 2005 al 2008.¹

L'entità dell'agevolazione

L'agevolazione consiste nella deduzione di 15.000 euro per ogni lavoratore assunto a tempo indeterminato in eccedenza rispetto alla media dei lavoratori occupati a tempo indeterminato nel periodo d'imposta precedente.

Tale deduzione non può singolarmente superare il costo del dipendente agevolato e complessivamente non può superare l'incremento del costo del lavoro determinato secondo criteri civilistici nei costi classificabili tra le voci B.9 e B.14 del conto economico.

La deduzione è cumulabile con le altre deduzioni Irap esistenti, fatto salvo il limite complessivo del costo del lavoro del dipendente agevolato.

L'importo della deduzione è ragguagliato alla durata del periodo d'imposta.

Decorrenza e durata dell'agevolazione

L'agevolazione opera dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2014 e viene concessa per i primi tre periodi imposta di durata del singolo contratto di lavoro a tempo indeterminato.

L'agevolazione cessa relativamente al singolo dipendente, anticipatamente rispetto ai tre periodi previsti, nel periodo di imposta in cui termini (per qualsiasi causa) il rapporto di lavoro agevolato.²

Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione tutti gli imprenditori e professionisti (soggetti Irap di cui all'art. 3, comma 1, lett. da a) ad e) del D.Lgs. 446/97).

Per gli enti esercenti attività mista commerciale e non l'agevolazione si applica solamente ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale e sono previsti, come in passato, particolari criteri per l'individuazione dei dipendenti relativi a tale attività e per la neutralizzazione nel calcolo dei passaggi di dipendenti da attività istituzionale all'attività commerciale.³

In sostanza sono beneficiari tutti i soggetti ad Irap (comprese le Spa interamente partecipate da Enti pubblici, le società c.d. non operative, gli Iacp e gli enti pubblici aventi stessa finalità) ad eccezione degli Enti pubblici di cui all'art. 3, comma 1, lett. d-bis) del D.Lgs. 446/97 (Amministrazioni pubbliche, Camera dei Deputati, Senato, Corte costituzionale e Presidenza della Repubblica).

Per le imprese di nuova costituzione vi è esclusione

¹ Trattandosi di reintroduzione della medesima agevolazione, con un dettato normativo che ricalca esattamente il precedente, si ritiene sostanzialmente valido l'impianto interpretativo già precedentemente elaborato; in particolare vanno citate: le circolari AE 13 del 5.4.2005, 7 del 13.2.2006, 26 del 12.7.2006, 25 del 4.5.2007, 61 del 19.11.2007, 21 del 17.3.2008 e 48 del 10.7.2008, le risoluzioni 93 del 13.3.2008 e 206 del 20.5.2008, le circolari Assonime n. 2 del 3.2.2005 e 24 del 16.6.2006, la circolare della Fondazione studi CDL n. 4 del 27.4.2009.

² E' opinione che nell'anno di cessazione non vi sia ragguaglio ad anno e venga meno l'intera deduzione.

³ Cfr il nuovo art. 11, comma 4-quater del D.Lgs. 446/97 quarto e quinto periodo.

Condizioni e limiti

Le tre condizioni per beneficiare dell'agevolazione sono:

- l'assunzione del lavoratore a tempo indeterminato;
- l'incremento effettivo del numero dei lavoratori occupati a tempo indeterminato nell'esercizio in cui si inizia ad usufruire della deduzione per il singolo dipendente;
- il mantenimento del livello occupazionale negli esercizi successivi.

I limiti sono:

- per singolo lavoratore: il minore tra l'importo di 15.000 euro ed il costo del dipendente agevolato (limite individuale)
- cumulativamente: l'incremento del costo del lavoro determinato secondo criteri civilistici nei costi classificabili tra le voci B.9 e B.14 del conto economico (limite complessivo).

Per il beneficio in questione non vi è certezza sulla necessità o meno del c.d. DURC o quantomeno della regolarità contributiva.⁴

Lavoratori per cui si applica l'agevolazione

Sono tutti i lavoratori assunti a tempo indeterminato a partire dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2014; sono compresi anche i lavoratori il cui contratto viene trasformato da tempo determinato a tempo indeterminato.

I lavoratori a tempo parziale sono computati interamente agli effetti del limite massimo di deduzione per dipendente e per la sussistenza dell'incremento occupazionale alla fine dell'esercizio mentre vengono computati in proporzione alla durata del rapporto di lavoro nella determinazione della media dei dipendenti occupati nel periodo di imposta precedente.

La deduzione spetta, chiaramente nel limite del costo effettivo, anche per i lavoratori in aspettativa alla fine del periodo di imposta.

Non sono ricompresi i lavoratori a progetto, gli apprendisti e, si ritiene, i lavoratori con voucher e i c.d. lavoratori "interinali" (con contratto di somministrazione di lavoro); nel c.d. "contratto di distacco di personale" l'agevolazione spetta alla distaccante ma non alla distaccataria.

Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti (anche se vi fosse un effettivo incremento rispetto all'occupazione nell'attività precedente), ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie.

In caso di acquisto o di affitto d'azienda (o di altre operazioni straordinarie) per cui viene rilevato anche il personale, tale personale non concretizza un aumento della base occupazionale.⁵

L'incremento del livello occupazionale nel periodo di assunzione

La verifica di tale condizione avviene mediante confronto tra il numero dei dipendenti a tempo indeterminato in forza alla fine del primo periodo di imposta per cui si usufruisce dell'agevolazione (vanno compresi i neo assunti e computati per intero i part-time) e la media dei dipendenti a tempo

⁴ La circ. Min. Lavoro n. 5 del 30.1.2008 pare estendere il concetto di "*benefici normativi e contributivi*" condizionati al DURC anche alle agevolazioni di carattere fiscale in quanto di natura patrimoniale, così come l'Agenzia Entrate, ma in tema di credito d'imposta per nuove assunzioni in aree svantaggiate con la circ. n. 48 del 10.7.2008. Precedentemente e con riferimento alla agevolazione di cui si tratta si è espressa per la necessità del Durc anche la Fondazione studi CDL (circ. n. 4 del 27.4.2009).

⁵ In tale caso appare però agevolabile l'assunzione di nuovo ulteriore personale indipendentemente dalla considerazione del requisito dimensionale della dante causa nell'esercizio precedente.

indeterminato occupati nel periodo di imposta precedente (computando ogni singolo rapporto di lavoro per la sua durata effettiva e in maniera proporzionale i part-time).

In entrambi i parametri vanno comunque considerati i dipendenti che comunque godono di altre agevolazioni.

Il mantenimento del livello occupazionale nei periodi successivi

La verifica di tale condizione avviene mediante confronto tra il numero complessivo dei dipendenti in forza alla fine del periodo di imposta e la media dei dipendenti nel periodo precedente.

Tali parametri comprendono tutti i dipendenti (anche non a tempo indeterminato) ed anche in tale confronto i dipendenti part-time rilevano per intero alla fine del periodo di imposta ed in maniera proporzionale nella media del periodo di imposta precedente.

L'incremento della base occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell' articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.⁶ Si ricomprendono quindi anche le consociate.

In caso di mancato mantenimento della condizione l'agevolazione cessa per tutti i dipendenti agevolati in forza; anche per l'eventuale periodo successivo. Eventuali future assunzioni a tempo indeterminato potranno chiaramente invece essere nuovamente agevolate.

Il limite di deduzione individuale

La deduzione, come si è detto, spetta nel minore importo tra euro 15.000 (rapportato al periodo di lavoro) ed il costo effettivo del lavoratore agevolato.

Nel caso di trasformazione del rapporto da tempo determinato a tempo indeterminato il costo va computato solamente per il periodo di lavoro a tempo indeterminato ed il limite di 15.000 euro viene ragguagliato a tale periodo.

Il costo effettivo del lavoratore agevolato non è poi influenzato da eventuali contributi ricevuti siano o meno esclusi dall'imposizione Irap.⁷

⁶ Diverse sono le problematiche interpretative non risolte, tra le quali:

- in caso di partecipazione non totalitaria non è chiaro se la diminuzione vada proporzionata;
- non è chiaro se la diminuzione vada computata solo in capo alla controllante o anche alle altre eventuali controllate;
- non è chiaro il trattamento dell'eventuale passaggio di personale tra le società interessate dalla norma.

⁷ Si ritiene per analogia che tali contributi non vadano neppure conteggiati ai fini della verifica dell'incremento del costo del lavoro.

L'INCREMENTO DELL'AGEVOLAZIONE ACE

Art. 1, commi 137 e 138 L. 147/2013

La norma modifica l'art. 1, comma 3 del D.L. 201/2011 aumentando l'agevolazione c.d. "aiuto alla crescita economica" (ACE).

Viene stabilito che il rendimento nozionale già previsto nel 3% venga così aumentato:

- al 4% per il periodo di imposta in corso al 31/12/2014;
- al 4,5% per il periodo di imposta in corso al 31/12/2015;
- al 4,75% per il periodo di imposta in corso al 31/12/2016.

Per i periodi successivi tale rendimento sarà previsto da appositi Decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

La norma modificativa prevede inoltre che gli acconti d'imposta dovuti per il periodo successivo a quello di riferimento siano comunque calcolati applicando il rendimento per periodo di riferimento.

Applicazione dell'agevolazione

L'agevolazione consiste nella non imponibilità, agli effetti del reddito di impresa (con esclusione quindi dei professionisti ma anche, per altri motivi, degli enti non commerciali e di ogni soggetto non in contabilità ordinaria), di un importo pari al rendimento annuo "nozionale" applicato:

- per i soggetti Ires: all'eventuale incremento del capitale proprio a decorrere dal 01/01/2011 (assunto al netto dell'eventuale utile d'esercizio);
- per i soggetti Irpef: all'entità del capitale netto contabile alla fine dell'esercizio (considerando quindi di fatto anche gli incrementi anteriori al 2011).

Si ricorda che vi sono particolari norme "antiabuso" volte ad evitare la moltiplicazione del beneficio nel caso di rapporti societari di gruppo.

NOVITA' IN TEMA DI IVA

Rivalsa e detrazione Iva da accertamento

Art 60, comma 7 DPR 633/72, come sostituito dall'art. 93, comma 1 del D.L. 1/2012

Circolare Agenzia Entrate n. 35/E del 17.12.2013.

Sintesi

Con effetto dal giorno successivo all'entrata in vigore del D.L. 1/2012 (quindi dal 25.01.2012):

- è possibile detrarre l'Iva pagata a seguito di rivalsa derivante da accertamenti anche oltre il termine previsto dall'art. 19, comma 1, secondo periodo del DPR 633/72 (con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto);
- il contribuente ha parimenti diritto di rivalsa nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti i servizi.

La norma torna applicabile quindi ai pagamenti effettuati per atti divenuti definitivi dopo l'entrata in vigore del D.L. 1/2012.

Esercizio del diritto di rivalsa

La nuova norma prevede che il cedente/prestatore possa esercitare il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario/committente alle seguenti condizioni:

- vi sia un atto definitivo da cui derivi l'imposta o la maggiore imposta dovuta;
- vi sia l'effettivo pagamento del tributo, delle sanzioni e degli interessi.

La circolare citata prevede che il cedente/prestatore emetta una fattura/nota di variazione con l'indicazione di tutti gli elementi obbligatori (art. 21 o 21-bis del DPR 633/72) e gli estremi identificativi dell'atto di accertamento divenuto definitivo (Ufficio accertatore, numero, data e protocollo); tale documento andrà annotato solo per memoria nel registro di cui all'art. 23 del DPR 633/72.⁸

In tutti casi, invece, in cui vi sia coincidenza tra il soggetto debitore ed il soggetto credito d'imposta (importazione, splafonamento, ecc.) la circolare prevede la predisposizione di un documento da registrare a norma dell'art. 25 del DPR 633/72 dal quale si evinca l'ammontare dell'imposta ed il titolo giustificativo della detrazione e al quale venga allegato l'atto di accertamento e l'attestato di versamento.

Nel caso di mancato possesso della partita Iva al momento di effettuazione dell'operazione può essere utilizzata la partita Iva attribuita dall'Ufficio in sede di accertamento.

Nel caso il soggetto cedente/prestatore sia estinto ad es. per fusione per incorporazione il documento e l'esercizio del diritto di rivalsa viene effettuato dal soggetto avente causa.⁹

La definitività dell'atto

L'atto è definitivo in caso di mancata impugnazione o di sentenza passata in giudicato.

L'atto non è definitivo invece in caso di pendenza di ricorso per cui la norma non è applicabile ai pagamenti di Iva effettuati a titolo provvisorio in pendenza di ricorso.

Sono considerati atti definitivi che rendono applicabile la norma anche:

- l'accertamento con adesione;

⁸ O, si ritiene, nel registro di cui all'art. 24 nei casi ivi previsti (commercianti al minuto).

⁹ Ciò non sulla base dell'interpretazione dell'Agenzia ma sulla base dei normali principi giuridici.

- l'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio;
- l'adesione ai P.V.C.;
- l'acquiescenza;
- la conciliazione giudiziale;
- la mediazione.

Tutti atti, questi ultimi, che si perfezionano con il pagamento del dovuto (o della prima rata in caso di dilazione).

Momento dell'esercizio del diritto di rivalsa

Il diritto di rivalsa può essere esercitato (mediante l'emissione del documento citato) esclusivamente al verificarsi delle due condizioni (definitività e pagamento di imposta, interessi e sanzioni); conseguentemente:

- in caso di pagamento rateale viene esercitato in “maniera frazionata” in relazione ai singoli pagamenti di imposta (con emissione di più documenti);
- in caso di accertamento non impugnato o di sentenza passata in giudicato potrà essere immediatamente esercitato solo al momento del pagamento dell'intero importo dovuto (saldo dell'imposta, sanzioni ed interessi).

La compensazioni dell'Iva dovuta (anche internamente come nel caso di maggiore detraibilità derivante da variazione del prorata di deducibilità a causa dell'accertamento di maggiori operazioni imponibili) costituisce pagamento.

Esercizio del diritto di detrazione

Il cessionario/committente esercita il diritto di detrazione, mediante registrazione del documento ricevuto a norma dell'art. 25 del DPR 633/72, a condizione di aver effettivamente pagato al cedente/prestatore l'Iva addebitata.

Il termine per l'esercizio del diritto di detrazione ridecorre dalla data dell'effettivo pagamento e quindi tale diritto va esercitato al massimo con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il pagamento è stato effettuato.

Per l'esercizio di tale diritto il soggetto non residente può nominare appositamente il proprio rappresentante fiscale a condizione di non esseri già obbligato.

Nel caso il soggetto cessionario/committente sia estinto ad es. per fusione per incorporazione il documento e l'esercizio del diritto di rivalsa viene effettuato dal soggetto avente causa.¹⁰

Detrazione in caso revisione dell'accertamento doganale

In tale caso il soggetto accertato può detrarre direttamente l'imposta dovuta e pagata nel termine decorrente dall'effettivo pagamento e non dall'effettuazione dell'importazione.

Detrazione in caso di splafonamento

In tale caso il soggetto accertato, cessionario/committente che a norma dell'art. 7 del D.L. 471/97 è unico debitore d'imposta, può detrarre direttamente l'imposta dovuta e pagata nel termine decorrente dall'effettivo pagamento e non dall'effettuazione dell'acquisto senza il pagamento dell'imposta. Ciò quindi senza coinvolgere il cedente/prestatore.

Fusione per incorporazione di uno dei soggetti originari del rapporto

Nel caso (esaminato dalla circolare) in cui venga accertata maggiore imposta in una operazione ove il soggetto controparte sia stato successivamente incorporato il contribuente ha diritto di detrarre

¹⁰ Ciò non sulla base dell'interpretazione dell'Agenzia ma sulla base dei normali principi giuridici.

Detrazione in caso di violazione del regime di inversione contabile

In tale caso la circolare prevede che l'ufficio riconosca il diritto alla detrazione dell'imposta (se spettante) nell'atto impositivo; con il risultato quindi che *“la compensazione dell'imposta a debito e dell'imposta a credito è operata direttamente in sede di accertamento, senza che sia necessario procedere al pagamento dell'imposta accertata e alla sua successiva detrazione”* (circ. 35/E citata).

La fatturazione elettronica nei confronti della P.A.

Art. 1, commi 209-214 L. 244/2007

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n. 55 del 3.4.2013

Circolare n. 37 del 4.11.2013

L'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, introdotto dalla L. 244/2007 (finanziaria per il 2008) e già in essere da diversi anni in altri stati dell'Unione europea, entra in vigore anche in Italia a seguito del Decreto del MEF del 3.4.2013.

E' in atto dal 6.12.2013 una fase sperimentale durante la quale a seguito di specifici accordi con i fornitori le P.A. ha iniziato a ricevere le fatture in formato digitale e stanno “testando” il sistema.

In caso di mancato rispetto di tale obbligo la P.A. non potrà effettuare il relativo pagamento.

Per il funzionamento del sistema è necessaria l'attivazione del c.d. “Sistema di Interscambio Dati” (SDI), la cui gestione è stata affidata all'Agenzia delle Entrate (con compiti di coordinamento e controllo) e alla Sogei Spa (con compiti tecnici di sviluppo e manutenzione) con Decreto MEF del 7.3.2008.

Le P.A. interessate

Sono quelle indicate dell'Istat, sulla base del combinato disposto dei commi 2 e 3 della L. 196/2009, su apposito elenco pubblicato entro il 30.9 di ogni anno; più precisamente sono interessate le unità istituzionali del settore “Amministrazioni Pubbliche” (Settore S13), i cui conti concorrono alla costruzione del Conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche; attualmente si tratta di organismi pubblici, istituzioni senza scopo di lucro e gli enti di previdenza divisi in tre categorie: Amministrazioni centrali, Amministrazioni locali, Enti nazionali di previdenza ed assistenza sociale.

La decorrenza dell'obbligo

Sono obbligate a ricevere fatture solo in formato in elettronico:

dal 6/7/2014: i Ministeri, Le Agenzie fiscali e gli Enti di Previdenza.

dal 6/7/2015: le altre Amministrazioni pubbliche ad eccezione delle Amministrazioni locali;

dalla data stabilita con apposito Decreto del MEF di concerto con il Ministero per la Pubblica amministrazione e la Semplificazione da emanarsi entro il 6/6/2014: le Amministrazioni locali.

Per i fornitori non residenti e per gli intermediari Entratel che fatturano i compensi previsti analogo decreto stabilirà una ulteriore diversa decorrenza.

Il divieto di pagamento in mancanza di fattura elettronica entrerà in vigore trascorsi tre mesi dalle data sopra indicate.

La fattura elettronica

Consiste in file formato XML contenente tutti i dati della fattura e il codice della P.A. cliente.

Tale formato (categoria a cui appartiene ad esempio il formato XBRL utilizzato per i bilanci) consente l'esposizione di tutti i dati necessari in forma non predeterminata e facilmente gestibile per elaborazioni automatiche da parte del destinatario e dell'emittente; in sostanza non esistono record di lunghezza fissa o predeterminata, che impongono necessariamente limiti, ma ogni dato è versatile

nella forma e nel contenuto e viene corredato da un descrittore che ne consente l'elaborazione automatizzata.

La procedura tecnica ed i soggetti coinvolti

I soggetti coinvolti sono obbligatoriamente tre: l'emittente, il gestore del SDI, il destinatario. Altro soggetto coinvolto facoltativamente è l'intermediario per la trasmissione.

Le fasi della procedura senza intermediario possono sintetizzarsi come segue:

- 1) l'emittente (fornitore) predispone la fattura su file formato XML secondo le specifiche obbligatorie indicano tra l'altro il codice dell'Amministrazione destinataria¹¹ e apporvi la propria firma digitale (o la propria firma elettronica qualificata)¹²;
- 2) l'emittente (fornitore) trasmette la fattura al SDI¹³;
- 3) l'SDI, effettuati alcuni controlli tecnici e formali, trasmette la fattura alla P.A. (cliente) e la ricevuta di consegna all'emittente (fornitore);
- 4) la P.A. (cliente) controlla la fattura nei 15 giorni successivi e la archivia con le modalità previste dalla conservazione sostitutiva;
- 5) la P.A. (cliente) trasmette un messaggio di accettazione della fattura al SDI;
- 6) l'SDI trasmette tale messaggio all'emittente (fornitore);
- 7) l'emittente (fornitore) provvede ad archiviare, sempre in modalità conservazione sostitutiva¹⁴, la fattura, la ricevuta di consegna e il messaggio di accettazione;
- 8) l'SDI trasmette periodicamente il flusso informativo riepilogativo per il monitoraggio della finanza pubblica alla Ragioneria Generale dello Stato.

In situazioni patologiche le comunicazioni ed i flussi saranno diversi (ad esempio la fattura non viene accettata dal SDI in quanto non conforme agli standard XML o i dati dell'emittente o della P.A. non sono corretti, oppure non viene recapitata per qualsiasi motivo tecnico alla P.A. oppure ancora la P.A. non accetta la fattura, ecc.).

L'intervento dell'intermediario nel flusso informativo può avvenire a due livelli:

- tra l'emittente e il SDI (in questo caso per incarico dell'emittente) nelle fasi 2) e 6);
- tra il SDI e la P.A. (in questo caso per incarico della P.A.) nelle fasi 3) e 5).

Il medesimo intervento però può estendersi alla creazione del file in formato XML ed agli adempimenti relativi alla conservazione sostitutiva.

La trasmissione al SDI da parte del fornitore può avvenire secondo cinque canali (internet):

- via SDICOOP: fruibile con protocollo HTTPS e con credenziali apposite SDI;
- via SPCOOP: fruibile con protocollo particolare del sistema e con credenziali apposite SDI;
- via SDIFTP: fruibile con protocollo/sistema FTP e con credenziali apposite SDI;
- via PEC: fruibile senza credenziali in quanto già autenticato al rilascio dell'indirizzo PEC;
- via WEB: fruibile sempre con protocollo HTTPS e con credenziali Entratel o Fisconline.

Prima del termini di entrata in vigore della norma il fornitore dovrà quindi:

- implementare il programma di fatturazione per la creazione dei file XML corretti;
- dotarsi di firma digitale (o di firma elettronica qualificata);
- scegliere il canale di trasmissione ed accreditarsi se necessario;
- attrezzarsi per la conservazione sostitutiva.

¹¹ Rinvenibile sul sito web www.indicepa.gov.it

¹² Per firma digitale si intende quella a chiavi asimmetriche (ad esempio quella comunemente utilizzata per le trasmissioni Entratel – una chiave privata del firmatario ed una chiave pubblica del soggetto destinatario) per firma elettronica qualificata si intende quella riconosciuta da un ente esterno certificatore (ad esempio quella SNC su smart card o chiavetta Usb utilizzata per la trasmissione delle pratiche al Registro delle Imprese)

¹³ Sito web www.fatturapa.gov.it

¹⁴ Secondo le disposizioni del D.M. Economia e Finanze del 23.1.2004 in procinto di essere modificato prevedendo il termine annuo per creazione dei supporti; vedi anche delibera CNIPA n. 11 del 11.2.2004 per le specifiche tecniche.

Considerazioni

Va tenuto ben presente che le norme Iva indicano come data di emissione della fattura la data di consegna, spedizione o messa a disposizione del cliente (art. 21, comma 2 DPR 633/72); ciò di per sé comporta, specialmente per i soggetti più piccoli, una particolare attenzione all'aspetto organizzativo.

Ma vari sono gli aspetti che impongono attenzione per i soggetti di tutte le dimensioni:

- la formazione tecnica del personale addetto alla gestione della trasmissione alla P.A.;
- la formalizzazione delle apposite deleghe (nelle imprese di maggiori dimensioni) per la firma digitale o elettronica qualificata della fattura;
- l'implementazione e la gestione del sistema documentale (software ed hardware) di trasmissione, di acquisizione e di conservazione sostitutiva della documentazione, che dia sufficienti garanzie di affidabilità.

Se da un lato vi sono valutazioni¹⁵ che stimano a regime un risparmio per la P.A. di circa un miliardo di euro annui al netto dei costi per la gestione del sistema e per la conservazione sostitutiva con una analoga ricaduta per i fornitori (valutazione non condivisa da chi scrive molto meno autorevolmente) le medesime fonti evidenziano che le Amministrazioni interessate sarebbero circa 11.000, con fornitori per circa l'80% costituiti da micro e piccole imprese ed un volume da 55 a 65 milioni di fatture all'anno.

La stessa fonte evidenzia che se nei rapporti fra imprese private si ricorresse alla fatturazione elettronica (già prevista dalla normativa ma previo specifico accordo tra le parti) per il 20% delle transazioni il risparmio per il sistema delle imprese potrebbe raggiungere i 3 miliardi annui.

In tale contesto è più che prevedibile che la funzione del professionista debba assumere un ruolo determinante nella realizzazione del sistema: da un lato come consulente per l'organizzazione e formatore per le imprese di più grosse dimensioni e dall'altro come intermediario e soggetto incaricato della conservazione sostitutiva per i soggetti (anche P.S.) di più modesta dimensione e struttura organizzativa.

Altre novità in tema di Iva

La c.d. Web Tax

Art. 1, commi 33, 177 e 178 L. 147/2013

La norma introduce l'art. 17-bis del DPR 633/72 che prevede l'obbligo da parte dei soggetti passivi Iva in Italia di acquistare servizi di pubblicità e link sponsorizzati on line, anche attraverso centri media e operatori terzi e soggetti inserzionisti, esclusivamente da soggetti titolari di una partita IVA rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana.

Tale obbligo è esteso anche agli spazi pubblicitari on line e i link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca, visualizzabili sul territorio italiano durante la visita di un sito internet o la fruizione di un servizio on line attraverso rete fissa o rete e dispositivi mobili.

Vengono poi derogate le norme sul "transfer pricing" per le società che operano nel settore della raccolta di pubblicità on line e dei servizi ausiliari e viene prevista la tracciabilità dei pagamenti di tali servizi indipendentemente dall'importo con mezzi che consentano l'identificazione del numero di partita Iva del beneficiario (è previsto un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per la trasmissione dei relativi dati all'Amministrazione finanziaria da parte degli operatori finanziari).

¹⁵ Osservatorio Fatturazione Elettronica e Dematerializzazione della School of Management del Politecnico di Milano

L'entrata in vigore di tale norma è stata immediatamente prorogata al 1.7.2014 dal D.L. 151/2013.

L'effetto operativo più importante per gli operatori nazionali "clienti" è quello che l'operazione non sarà soggetta al reverse charge ma sarà una normale operazione interna.

Pare evidente intento di riuscire ad attrarre a tassazione in Italia la relativa materia imponibile ma va rilevato che autorevoli commentatori licenziano tali norme come contrastanti con la normativa comunitaria in materia di libertà di circolazione di beni e di servizi e di non discriminazione e con le linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento.

Aliquota Iva per le somministrazioni di alimenti e bevande mediante distributori automatici

La previgente aliquota del 4% prevista per la somministrazione attraverso distributori automatici collocati in particolari luoghi (ospedali, caserme, uffici, scuole, caso di cura ed edifici destinati a collettività) è abolita e si rende applicabile l'aliquota "ordinaria" per le somministrazioni del 10%.

E' prevista la facoltà di adeguamento "automatico" dei prezzi dei distributori per i contratti stipulati entro il 4.8.2013, al solo fine di adeguamento all'aumento dell'aliquota Iva.

Emissione della fattura da parte degli autotrasportatori

L'art. 1, comma 93 della L. 147/2013, sopprime l'obbligo per gli autotrasportatori di emissione della fattura entro il mese di svolgimento della prestazioni di trasporto precedentemente previsto dall'art. 83-bis, comma 12 del D.L. 112/2008.

NOVITA' 2014 PER GLI IMMOBILI E LE IMPOSTE LOCALI

Le imposte indirette sulle cessioni di immobili dal 2014

Art. 10 D.Lgs. 14.3.2011 n. 23

D.L. 12.9.2013 n. 104

Art. 1, commi 608 e 609 L. 147/2013

Sintesi degli interventi normativi

Con effetto dal 1.1.2014 l'art. 10 del D.Lgs. 23/2011 aveva ridotto a due aliquote l'imposta di registro per gli atti di trasferimento immobiliare previsti dall'art. 1 della Tariffa allegata al DPR 131/86 (il 2% se vi fosse l'agevolazione prima casa e il 9% in tutti gli altri casi, con un minimo di 1.000 euro), disponendo tra l'altro la soppressione di tutte le agevolazioni o esenzioni previste nel medesimo art. 1 della tariffa dalla stessa data.

Il D.L. 104/2013 ha disposto, sempre dal 1.1.2014, l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa di 50 euro su tutti i predetti atti e l'aumento a 200 euro di tutte le imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali se dovute fino al 31.12.2013 nella misura di 168 euro¹⁶.

La L. 147/2013 ha ripristinato, sempre dal 1.1.2014, le agevolazioni per la piccola proprietà contadina e previsto l'imposta di registro nella misura del 12% per le cessioni terreni e relative pertinenze a soggetti diversi dai coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti alla relativa gestione previdenziale.

Tali norme si applicano per gli atti formati a decorrere dal 1.1.2014.¹⁷

Va evidenziato che per l'agevolazione prima casa è stato modificato il riferimento alle abitazioni non di lusso ex DM 2.8.69 sostituendolo con le abitazioni di categoria catastale A ad esclusione degli immobili classificati come A1, A2 e A9; vi è quindi una dicotomia con la normativa Iva che invece rimane ancorata alla definizione di cui al DM 2.8.69.

Quadro della imposizione indiretta sugli atti dal 1.1.2014

Il quadro attuale della imposizione indiretta sugli atti di trasferimento di immobili è il seguente:

Cessione fabbricati abitativi senza agevolazioni prima casa (anche beni culturali, PUP e PR¹⁸)

	Iva	Registro	Ipotecarie	Catastali
Fuori campo Iva	-	9% min 1000	50	50
Iva esente	Esente	9% min 1000	50	50
Soggetto Iva	10% o 22%	200	200	200

Cessione fabbricati abitativi con agevolazioni prima casa (anche beni culturali, PUP e PR)

	Iva	Registro	Ipotecarie	Catastali
Fuori campo Iva	-	2% min 1000	50	50
Iva esente	Esente	2% min 1000	50	50
Soggetto Iva	4%	200	200	200

¹⁶ Rimane invariato il minimo di 67 euro per le locazioni immobiliari

¹⁷ Nota del Consiglio nazionale del Notariato del 13.12.2013

¹⁸ Compresi in Piani Urbanistici Particolareggiati e in Piani di Recupero

Cessione fabbricati strumentali (anche beni culturali)

	Iva	Registro	Ipotecarie	Catastali
Fuori campo Iva	-	9% min 1000	50	50
Iva esente	Esente	200	3% min 200	1% min 200
Soggetto Iva	22%	200	3% min 200	1% min 200

Cessione fabbricati strumentali (anche beni culturali) ma compresi in Piani di Recupero o Piani Urbanisti Particolareggiati

	Iva	Registro	Ipotecarie	Catastali
Fuori campo Iva	-	9% min 1000	50	50
Iva esente	Esente	200	200	200
Soggetto Iva	22%	200	200	200

Cessione di terreni agricoli a favore di soggetti diversi da Coltivatori diretti o Imprenditori Agricoli Professioni, iscritti alla relativa gestione previdenziale

	Iva	Registro	Ipotecarie	Catastali
Fuori campo Iva	-	12% min 1000	50	50
Soggetto Iva	22%	200	200	200

Cessione di terreni agricoli a favore di Coltivatori diretti o Imprenditori Agricoli Professioni, iscritti alla relativa gestione previdenziale

	Iva	Registro	Ipotecarie	Catastali
Fuori campo Iva	-	9% min 1000	50	50

Cessione di terreni con le agevolazioni per la piccola proprietà contadina

	Iva	Registro	Ipotecarie	Catastali
Fuori campo Iva	-	200	200	1%

Cessione di immobili costruiti in attuazione di programmi pubblici di edilizia convenzionata o di aree inserite in piani P.I.P. o di terreni agricoli o fondi rustici in territori montani

	Iva	Registro	Ipotecarie	Catastali
Fuori campo Iva	-	9% min 1000	50	50

Rimangono invariati, a parere di scrivere, le imposte sui conferimenti di fabbricati destinati specificamente all'attività commerciale ex art. 4, comma 1 della A) n. 2 della Tariffa, la cui imposta è fissata al 4%.

Cessione di contratti di leasing immobiliare

Viene introdotta la tassazione del 4% a titolo di imposta di registro sulle predette cessioni se aventi ad oggetto beni immobili strumentali, anche da costruire ed anche se l'atto è soggetto ad Iva (art. 8 della Tariffa e deroga all'art. 40, comma 1-bis del DPR 131/86, come modificati)

I tributi locali dall'imu alla uic

Art. 1, comma 639 e seguenti della L. 147/2013

Dal 2014 la fiscalità immobiliare per quanto riguarda i tributi locali viene accorpata in una unica imposta denominata Imposta unica comunale (IUC) il cui presupposto si basa sul possesso di immobili e sulla fruizione dei servizi comunali.

E' una imposta composta da tre singoli tributi:

- la "vecchia" IMU; dovuta dal possessore dell'immobile con esclusione della abitazione principale non di lusso;
- la nuova TASI – per i servizi indivisibili; dovuta sia dal possessore che dall'utilizzatore dell'immobile;
- la nuova TARI – per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti (già Tares, Tarsu); dovuta dall'utilizzatore dell'immobile.

Decorrenza

La nuova IUC è applicabile a decorrere dall'1.1.2014.

Presupposto impositivo

La IUC si basa su due presupposti impositivi:

- il possesso di immobili e viene collegato alla loro natura ed al loro valore;
- quello collegato alla fruizione dei servizi comunali.

Regolamento comunale

Con apposito regolamento comunale sarà determinata la disciplina per l'applicazione della IUC.

Nello stesso regolamento saranno stabiliti:

per la TASI:

- la disciplina delle riduzioni, che tengano conto anche della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE;
- l'individuazione dei servizi indivisibili e l'indicazione analitica, per ciascuno di tali servizi, dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta.

per la TARI:

- i criteri di determinazione delle tariffe;
- la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti;
- la disciplina delle riduzioni tariffarie;
- la disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE;
- l'individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettivo difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta.

Entro il termine fissato per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti locali, il consiglio comunale deve approvare le tariffe della TARI e le aliquote della TASI.

Adempimenti

E' prevista la dichiarazione agli effetti della IUC che dovrà essere presentata dai soggetti passivi del tributo entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo.

La dichiarazione dovrà essere redatta su modello messo a disposizione dal Comune ed avrà effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo;

La tassa sui rifiuti (TARI)

La norma riprende in larga parte quanto già previsto per la Tares.

E' a carico dell'utilizzatore dell'immobile ed è diretta a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani; soggetti passivi sono i detentori di tali beni.

In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

In caso di detenzione temporanea di durata non superiore a 6 mesi nel corso dello stesso anno solare, la TARI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie.

Per i locali in multiproprietà e per i centri commerciali integrati, il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della TARI dovuta per:

- i locali ed aree scoperte di uso comune;
- i locali ed aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo.

Sono escluse dalla TARI:

- le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative;
- le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 c.c. che non siano detenute o occupate in via esclusiva⁷.

Inoltre, non sono assoggettate alla TARI le superfici in cui si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori.

La TARI si applica in relazione alle superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti.

Per le unità immobiliari iscritte o iscrivibili nel Catasto Edilizio Urbano, ai fini dell'attività di accertamento, il Comune può considerare come superficie assoggettabile alla TARI quella pari all'80% della superficie catastale¹⁹.

Per le unità immobiliari diverse da quelle a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel Catasto urbano, invece, la superficie assoggettabile alla TARI rimane quella calpestabile.

Tariffa

Le tariffe TARI dovranno essere conformi al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

¹⁹ Fino a quando non saranno attuate le procedure di interscambio tra i Comuni e l'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alla superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte in Catasto, la superficie assoggettabile alla TARI è costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati. In particolare, il co. 647 prevede che, nell'ambito di detta attività di cooperazione, vengano attivate procedure per l'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun Comune, al fine di addivenire alla determinazione della superficie assoggettabile alla TARI pari all'80% di quella catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al DPR 138/98.

La tariffa sarà commisurata ad anno solare, coincidente con un'autonoma obbligazione tributaria; e sarà calcolata in base ai criteri determinati con regolamento di cui al DPR 158/99 oppure, in alternativa, alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, nonché al costo del servizio sui rifiuti

In ogni caso deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, ricomprendendo anche i costi dello smaltimento dei rifiuti nelle discariche di cui all'art. 15 del DLgs. 13.1.2003 n. 3615.

Viene inoltre stabilito che il costo relativo alla gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche, per le quali la disciplina del tributo dovuto rimane quello di cui all'art. 33-bis del DL 31.12.2007 n. 248 (conv. L. 31/2008), è sottratto dal costo che deve essere coperto con la TARI.

Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune applicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, ad uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti.

A partire dal 2016, nella determinazione dei costi il Comune deve avvalersi anche delle risultanze dei fabbisogni standard.

Sono comunque esclusi i costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a loro spese i relativi produttori.

Riduzioni tariffarie

Il Regolamento comunale può prevedere le seguenti riduzioni ed esenzioni:

- abitazioni con unico occupante;
- abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;
- locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;
- abitazioni occupate da soggetti che risiedono o dimorano all'estero per più di 6 mesi all'anno;
- fabbricati rurali ad uso abitativo.

Il Comune può deliberare ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle sopraelencate per le seguenti fattispecie:

- nelle zone in cui non è effettuata la raccolta (il tributo è dovuto in misura non superiore al 40% della tariffa da determinare, anche in maniera graduale, in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta);
- per la raccolta differenziata relativa alle utenze domestiche;
- nel caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, ovvero di effettuazione dello stesso in grave violazione della disciplina di riferimento, nonché di interruzione del servizio per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi che abbiano determinato una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente (in tal caso il tributo è dovuto nella misura massima del 20% della tariffa).

Il tributo non è dovuto in relazione alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero.

Occupazioni temporanee - Tariffa giornaliera

Per il servizio di gestione dei rifiuti assimilati, i soggetti che occupano o detengono temporaneamente (per meno di 183 giorni nell'anno solare), con o senza autorizzazione, locali o aree pubbliche o di uso pubblico, dovranno pagare la TARI in base alla tariffa giornaliera stabilita dai Comuni con un apposito regolamento.

Per le occupazioni o detenzioni temporanee, la misura tariffaria è determinata in base alla tariffa annuale della TARI, rapportata a giorno, e maggiorata di un importo percentuale non superiore al 100%.

Per le occupazioni temporanee l'obbligo di presentazione della dichiarazione è assolto con il semplice pagamento della TARI che deve essere effettuato con le modalità e i termini previsti per la tassa di occupazione temporanea di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) oppure per l'imposta

municipale secondaria di cui all'art. 11 del DLgs. 23/2011, a partire dalla data della sua entrata in vigore.

Sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti

Al fine di attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati, svolto nelle forme ammesse dal diritto dell'Unione europea, entro il 30.6.2014 (sei mesi dall'entrata in vigore della L. 147/2013) con un apposito regolamento saranno stabiliti i criteri per la realizzazione da parte dei Comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico oppure di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio.

Tariffa corrispettiva in luogo della tari

I Comuni possono istituire una tariffa avente natura di corrispettivo (assoggettata quindi all'IVA), in luogo della TARI.

Tale ipotesi, tuttavia, può essere prevista soltanto dai Comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico.

La tariffa corrispettiva può essere determinata dal Comune tenendo conto dei criteri di cui al DPR 158/99 ed è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

Dichiarazione

Ai fini della dichiarazione relativa alla TARI, restano ferme le superfici dichiarate o accertate, alternativamente, per la TARSU (di cui al DLgs. 507/93) per la TIA Ronchi o TIA1 (di cui all'art. 49 del DLgs. 22/97) per TIA Ambiente o TIA2 (di cui all'art. 238 del DLgs. 152/2006) o per la TARES (di cui all'art. 14 del DL 201/2011).

Tributo provinciale per la tutela dell'ambiente

Rimane fermo il tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente, di cui all'art. 19 del DLgs. 504/92 (art. 14 co. 28 del DL 201/2011).

Il tributo provinciale, commisurato alla superficie dei locali ed aree assoggettabili a tributo, è applicato nella misura percentuale deliberata dalla Provincia sull'importo del tributo, esclusa la maggiorazione di cui al co. 13 dell'art. 14 del DL 201/2011.

Tributo per i servizi indivisibili (TASI)

Il nuovo tributo per i servizi indivisibili (TASI) è a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile.

Il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale come definita ai fini dell'IMU, di aree scoperte nonché di quelle edificabili, a qualsiasi uso adibiti.

Sono escluse dalla TASI:

- le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali imponenti, non operative;
- le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 c.c. che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

Soggetti passivi

Soggetto passivo è il possessore o il detentore dell'immobile.

Quindi il nuovo tributo è dovuto da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo gli immobili di cui si è detto compresa l'abitazione principale.

In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

In caso di locazione finanziaria, invece, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto.

In caso di detenzione temporanea di durata non superiore a 6 mesi nel corso dello stesso anno solare, il tributo è dovuto soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di diritto reale

Per i locali in multiproprietà ed i centri commerciali integrati, invece, il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento del tributo per i locali e le aree scoperte di uso comune i locali e le aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori.

Base imponibile e aliquote

La base imponibile della TASI è quella prevista per l'applicazione dell'IMU di cui all'art. 13 del DL 201/2011 (conv. L. 214/2011).

L'aliquota di base della TASI è pari all'1 per mille e può essere ridotta dai Comuni, con una deliberazione del consiglio comunale, fino al suo azzeramento.

Inoltre, è stabilito che per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9 co. 3-bis del DL 557/93 (conv. L. 133/94) l'aliquota massima della TASI non può comunque eccedere l'1 per mille.

Limite massimo della somma delle aliquote TASI e IMU

I commi 640 e 677 introducono il limite secondo cui l'aliquota massima complessiva dell'IMU e della TASI per ciascuna tipologia di immobile non può superare l'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31.12.2013.

Si ricorda che l'aliquota massima dell'IMU prevista dalla legge è stabilita:

- al 10,6 per mille per la generalità degli immobili;
- al 6 per mille per l'abitazione principale e relative pertinenze;
- al 2 per mille per i fabbricati rurali ad uso strumentale all'attività agricola.

Per il 2014, tuttavia, l'aliquota massima complessiva di TASI e IMU non può superare il 2,5 per mille.

Unità immobiliare locata

Se l'unità immobiliare è occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale (ad esempio il conduttore), il comma 681 stabilisce che:

- il titolare del diritto reale e l'occupante sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria;
- l'occupante versa il tributo nella misura, stabilita dal Comune nel regolamento, compresa fra il 10 e il 30% dell'importo complessivamente dovuto. La parte rimanente deve essere pagata dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare.

Riduzioni ed esenzioni deliberate dai comuni

Con regolamento comunale l'ente locale può prevedere riduzioni ed esenzioni per:

- le abitazioni con unico occupante;
- le abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;
- i locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;
- le abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;
- i fabbricati rurali ad uso abitativo;
- le superfici eccedenti il normale rapporto tra produzione di rifiuti e superficie stessa.

Detrazioni deliberate dai Comuni

Per l'anno 2014, la legge di stabilità attribuisce ai Comuni un contributo per finanziare l'eventuale introduzione di detrazioni dalla TASI a favore:

- delle abitazioni principali e delle relative pertinenze;
- dei familiari dimoranti abitualmente e residenti anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale;
- dei cittadini italiani iscritti nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE).

Dichiarazione Tasi

Ai fini della dichiarazione relativa alla TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione dell'IMU.

Disposizioni comuni alla Tasi ed alla Tari

Il versamento di TASI e TARI è effettuato, in alternativa, mediante:

- il modello F24;
- apposito bollettino di conto corrente postale;
- altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali.

Con uno o più decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze saranno stabilite le modalità di versamento dei tributi, prevedendo altresì l'invio ai contribuenti dei modelli di pagamento preventivamente compilati.

I Comuni che applicano la tariffa corrispettiva introdotta in luogo della TARI disciplinano, con proprio regolamento, le modalità di versamento.

Il numero e le scadenze di pagamento della TARI e della TASI sono stabilite dal Comune che dovrà comunque consentire:

- almeno due rate a scadenza semestrale e in modo anche differenziato con riferimento ai due tributi;
- il pagamento in un'unica soluzione entro il 16 giugno di ciascun anno.

La IUC è applicata e riscossa dal Comune.

In deroga all'art. 52 del DLgs. 446/97, tuttavia, i Comuni possono affidare l'accertamento e la riscossione:

- della TARI e della tariffa corrispettiva, ai soggetti ai quali risulta attribuito nell'anno 2013 il servizio di gestione dei rifiuti;
- della TASI, ai soggetti ai quali, sempre per l'anno 2013, risulta attribuito il servizio di accertamento e riscossione dell'IMU.

Regime sanzionatorio della IUC

Fatta salva la possibilità per il Comune di deliberare con il regolamento delle circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale, in relazione al regime sanzionatorio previsto per la IUC è stabilito quanto segue.

Per l'omesso o insufficiente versamento della IUC risultante dalla dichiarazione, si applicano le disposizioni contenute nell'art. 13 del DLgs. 18.12.97 n. 471.

La norma prevede:

- in generale, l'irrogazione di una sanzione pari al 30% dell'importo non versato o tardivamente versato;
- per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, che la suddetta sanzione del 30% è ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

Per l'omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100% al 200%, con un minimo di 50,00 euro.

In caso di infedele dichiarazione, si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro.

Se entro il termine di 60 giorni dalla notifica del questionario non viene fornita una risposta oppure la stessa risulta incompleta o infedele si applica la sanzione da 100,00 a 500,00 euro.

Altri aspetti connessi al versamento della IUC

Ai fini della IUC sono applicabili le seguenti disposizioni:

- art. 52 del DLgs. 446/97, concernente la potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni;
- art. 1 co. 161 - 170 della L. 296/2006, concernenti, tra l'altro:
 - il potere di rettifica e di accertamento d'ufficio degli enti locali per i tributi di propria competenza;
 - il termine di notifica del titolo esecutivo nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali;
 - il termine per il contribuente per richiedere il rimborso delle somme versate e non dovute;
 - la misura degli interessi;
 - l'arrotondamento delle somme da versare;
 - le modalità di compensazione delle somme a credito con quelle dovute al Comune a titolo di tributi locali;
 - l'importo minimo al di sotto del quale il versamento non è dovuto;
 - i termini entro cui gli enti locali devono deliberare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza.

IMPOSTA MUNICIPALE SECONDARIA

Modificando gli artt. 7 e 11 del DLgs. 14.3.2011 n. 23, l'art. 1 co. 714 della L. 147/2013 ha disposto il differimento all'anno 2015 dell'introduzione dell'imposta municipale secondaria.

Tale imposta dovrà sostituire:

- la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP);
- il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP);
- l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni;
- il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari.

IMPOSTA DI SCOPO

Ai sensi del comma 706 i Comuni possono continuare ad istituire l'imposta di scopo in base all'art. 1 co. 145 della L. 296/2006 e dell'art. 6 del DLgs. 23/2011.

NOVITA' PER L'IMU

La Legge di stabilità prevede alcune ulteriori novità per l'Imu dal 2014 ed in particolare:

- la proroga al 24.1.2014 del versamento della c.d. "mini Imu" a saldo del 2013 ;
- soppressione dell'Imu per l'abitazione principale (escluse A/1, A/8, A/9);
- assimilazioni all'abitazione deliberabili dai Comuni per anziani e disabili residenti in istituti di ricovero, per cittadini italiani residenti all'estero e per abitazioni concesse in comodato a parenti entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale;
- esclusione dall'Imu per alloggi di cooperative a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale, per civili abitazioni destinate ad alloggi sociali, per un immobile posseduto e non locato da personale appartenente alle Forze armate ed altre categorie, per la casa coniugale assegnata al coniuge a seguito di provvedimento del Giudice;
- esenzione per i fabbricati rurali strumentali;
- minori coefficienti moltiplicatori per terreni agricoli posseduti da Coltivatori diretti e Iap;
- assoggettamento ad Irpef degli immobili non locati e situati nello stesso Comune di residenza (per il 50% della rendita catastale) già con effetto dal 2013;
- la deducibilità parziale dell'Imu dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo, nella misura del 30% per il 2013 e, a regime, del 20% dal 2014; la deducibilità avviene comunque per cassa;

- presentazione della dichiarazione Imu obbligatoria per gli enti non commerciali e, sempre per i medesimi, versamento in tre rate, due di acconto nei termini ordinari ed una a saldo entro il 16.06 dell'anno successivo;
- mini sanatoria per insufficiente versamento della seconda rata Imu 2013; senza sanzioni ed senza interessi se regolarizzata entro il 16.6.2014;
- applicazione a regime delle disposizioni dell'art. 1 comma 380 della L. 228/2012 che sopprime alcune quote di Imu prima di competenza erariale e riserva all'Erario il gettito dell'imposta sugli immobili gruppo D con l'aliquota dello 0,76%;
- possibilità dei Comuni di aumentare dello 0,3% l'aliquota per gli immobili di gruppo D.

Altre novità

Conto corrente dedicato per gli atti notarili

Art. 1, commi da 63 e 67 L. 147/2013

Sintesi

Come previsto in altri paesi dell'Unione europea (ad es. Francia o Austria) è stato introdotto anche in Italia un sistema di pagamento degli atti di trasferimento immobiliare e di aziende che sia di maggiore garanzia per il soggetto acquirente, prevedendo l'obbligo da parte del notaio di trattenere in apposito conto dedicato il prezzo non dilazionato relativo all'atto di trasferimento sino all'espletamento di tutte le formalità di registrazione e trascrizione.

L'utilizzo di tale conto dedicato viene poi esteso alle altre somme (comprese le imposte) che il notaio o il pubblico ufficiale incassa in relazione agli atti soggetti a pubblicità immobiliare.

La norma

Il notaio o altro pubblico ufficiale è tenuto a versare su apposito conto corrente dedicato:

- a) tutte le somme dovute a titolo di onorari, diritti, accessori, rimborsi spese e contributi, nonché a titolo di tributi per i quali il medesimo sia sostituto o responsabile d'imposta, in relazione agli atti dallo stesso ricevuti o autenticati e soggetti a pubblicità immobiliare, ovvero in relazione ad attività e prestazioni per le quali lo stesso sia delegato dall'autorità giudiziaria;
- b) ogni altra somma affidatagli e soggetta ad obbligo di annotazione nel registro delle somme e dei valori di cui alla legge 22 gennaio 1934, n. 64, comprese le somme dovute a titolo di imposta in relazione a dichiarazioni di successione;
- c) l'intero prezzo o corrispettivo (se quietanzato in atto e quindi non dilazionato), ovvero il saldo degli stessi, se determinato in denaro, oltre alle somme destinate ad estinzione delle spese condominiali non pagate o di altri oneri dovuti in occasione del ricevimento o dell'autenticazione, di contratti di trasferimento della proprietà o di trasferimento, costituzione od estinzione di altro diritto reale su immobili o aziende.

Le somme depositate sul conto corrente dedicato costituiscono patrimonio separato, sono escluse dalla successione e dal regime patrimoniale della famiglia e sono impignorabili (così come i relativi crediti dei cedenti).

Tali somme vengono restituite agli aventi diritto all'esito favorevole delle formalità di trascrizione (inesistenza di pregiudizievoli non già risultanti dall'atto) ed eventualmente all'avverarsi di condizioni sospensive del pagamento o di adempimenti delle parti determinate nell'atto a fronte di prova dell'evento condizione, prova da fornire con atto pubblico, scrittura privata autenticata o nelle modalità previste dalle parti.

Entrata in vigore

La norma entrerà in vigore a seguito dell'emanazione di apposito Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri da emanarsi entro il 1.5.2014 che regolerà termini, condizioni e modalità di attuazione della norma.

Tracciabilità dei pagamenti dei canoni di locazione

Art. 1, comma 50 L. 147/2013

Dal 1.1.2014 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.

Modifiche e proroga decorrenza dell'obbligo ape

Art. 1, comma 139 L. 147/2013

L'obbligo, previsto a pena di nullità, di allegare l'APE (Attestato di prestazione energetica) di contratti di vendita, di donazione e ai contratti di locazione di fabbricati è stato prorogato fino all'emanazione del Decreto di adeguamento delle Linee Guida dei certificazioni energetica degli edifici, da emanare con apposito DM.

Tale obbligo era già entrato in vigore dallo scorso 6.6.2013.

Il D.L. 145 del 23.12.2013 Modificando i commi 3 e 3-bis dell'art. 6 del DLgs. 19.8.2005 n. 1926, interviene in materia di sanzioni per la mancata allegazione dell'APE (Attestato di Prestazione Energetica) ai contratti di trasferimento e locazione immobiliare.

Viene confermato l'obbligo di introdurre, in alcuni contratti immobiliari, una specifica clausola contrattuale con la quale l'acquirente o il conduttore dichiarino di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell'attestato, in ordine alla attestazione della prestazione energetica. Tuttavia, l'ambito di applicazione di tale obbligo viene limitato rispetto alla precedente formulazione normativa, ai soli contratti di:

- compravendita immobiliare;
- trasferimento di immobili a titolo oneroso;
- nuovi contratti di locazione di edifici o di singole unità immobiliari soggetti a registrazione.

Pertanto, risultano esclusi dall'obbligo "dichiarativo", i contratti di trasferimento a titolo gratuito¹⁰ ed i contratti di locazione di durata inferiore a 30 giorni nell'anno, che non sono soggetti ad obbligo di registrazione.

D'altro canto, viene limitato l'obbligo di allegazione della copia dell'APE all'atto immobiliare.

In base al nuovo disposto dell'art. 6 co. 3 del DLgs. 192/2005, l'obbligo di allegazione opera, dal 24.12.2013, per:

- i contratti di compravendita immobiliare;
- gli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso;
- i nuovi contratti di locazione di edifici (mentre risultano esclusi i contratti di locazione di singole unità immobiliari).

Per quanto concerne le sanzioni, gli obblighi di "dichiarazione e di allegazione, se dovuta", sono sanzionati, a norma della nuova disciplina dettata dal DL 145/2013, con sanzioni amministrative, mentre è stata del tutto eliminata la sanzione della nullità contrattuale, prevista dalla disciplina previgente.

In particolare, in caso di violazione degli obblighi di dichiarazione e di allegazione (ove dovuta) le parti sono soggette, in solido ed in parti uguali, al pagamento:

- della sanzione amministrativa pecuniaria da 3.000,00 a 18.000,00 euro, per gli atti di trasferimento a titolo oneroso e per le locazioni di edifici;

- della sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000,00 a 4.000,00 euro per le locazioni di singole unità immobiliari di durata superiore a tre anni (si tratta, quindi, solo della violazione dell'obbligo di dichiarazione in atto, in quanto, per tali locazioni, l'obbligo di allegazione non sussiste);
- della sanzione amministrativa pecuniaria da 500,00 a 2.000,00 euro per le locazioni di singole unità immobiliari non eccedenti 3 anni (si tratta, quindi, solo della violazione dell'obbligo di dichiarazione in atto, in quanto, per tali locazioni, l'obbligo di allegazione non sussiste).

L'accertamento e la contestazione delle violazioni sono svolti dalla Guardia di Finanza o, all'atto della registrazione di uno dei contratti previsti dal nuovo comma 3 dell'art. 6 del DLgs. 192/2005, dall'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'ulteriore corso del procedimento sanzionatorio ai sensi dell'art. 17 della L. 689/81.

A norma dell'art. 1 comma 8 del DL 145/2013, su richiesta di almeno una delle parti o di un suo avente causa, la stessa sanzione amministrativa sopra indicata si applica ai richiedenti, in luogo di quella della nullità del contratto già prevista per le violazioni del comma 3-bis commesse prima del 24.12.2013, purché la nullità non sia già stata dichiarata con sentenza passata in giudicato.

RIDETERMINAZIONE COSTO TERRENI E PARTECIPAZIONI

Art. 1, comma 156 della L. 147/2013.

La norma ha riaperto i termini per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni.

I nuovi riferimenti temporali sono i seguenti:

- | | |
|--|------------|
| - data possesso dei beni: | 01.01.2014 |
| - data di riferimento della perizia: | 01.01.2014 |
| - termine per il versamento e per il giuramento della perizia: | 30.06.2014 |

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.

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 1.1.2014 siano esse quote, azioni o diritti di acquisto non quotati anche se riferibili a titoli quotati (diritti di opzione, warrant, obbligazioni convertibili)²⁰;
- Terreni edificabili
- Terreni agricoli

I beni devono essere posseduti il 1.1.2014 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 1.1.2014).

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

- 4% sull'intero valore per le partecipazioni qualificate e per i terreni (edificabili e non)
- 2% sull'intero valore per le partecipazioni non qualificate

Sono partecipazioni qualificate quelle che rappresentano più del 20% dei diritti di voto in assemblea ordinaria oppure più del 25% di partecipazione al capitale sociale.

²⁰ se la mancata quotazione il giorno 1.1.2014 deriva da sospensione la rideterminazione non è possibile trattandosi di situazione temporanea

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.

Termini

Pagamento dell'imposta sostitutiva

In unica soluzione entro il 30.6.2014

oppure

Tre rate annuali (30.6.2014 – 30.6.2015 – 30.6.2016) con maggiorazione del 3% annuo.

Il pagamento può liberamente essere oggetto di compensazione in F24.

Redazione e giuramento perizia

30.6.2014 con riferimento alla data del 1.1.2014.

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 1.1.2013 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 1.1.2014 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 1.1.2014, 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).

Norme, prassi, giurisprudenza di riferimento

normativa

L. 24.12.2012 n. 228, art. 1 co. 473

DL 13.5.2011 n. 70, conv. L. 12.7.2011 n. 106, art. 7 co. 2 lett. dd) - gg)

DM 12.12.2011

DL 13.8.2011 n. 138 conv. L. 14.9.2011 n. 148, art. 2

L. 23.12.2009 n. 191, art. 2 co. 229

DL 25.6.2008 n. 112 conv. L. 6.8.2008 n. 133, art. 3

DL 3.6.2008 n. 97, conv. L. 2.8.2008 n. 129

DPCM 30.6.2008

DM 2.4.2008

L. 24.12.2007 n. 244, art. 1 co. 91

L. 23.12.2005 n. 266, art. 1 co. 496

DL 30.9.2005 n. 203, art. 11-quaterdecies co. 4

L. 30.12.2004 n. 311, art. 1 co. 376

DL 24.12.2003 n. 355 conv. L. 27.2.2004 n. 47

DL 30.9.2003 n. 269, art. 39 co. 14-undecies

DL 24.12.2002 n. 282, art. 2 co. 2

DL 24.9.2002 n. 209, art. 4 co. 3

L. 28.12.2001 n. 448, art. 7

prassi

Circ. Agenzia delle Entrate 15.2.2013 n. 1

Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 47

Ris. Agenzia delle Entrate 22.10.2010 n. 111

Ris. Agenzia delle Entrate 29.9.2008 n. 362

Ris. Agenzia delle Entrate 1.8.2008 n. 333

Comunicato stampa Agenzia delle Entrate 30.6.2008

Nota Direzione Regionale Lombardia 23.6.2008 n. 904-38798/2008

Circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2008 n. 47

Ris. Agenzia delle Entrate 10.6.2008 n. 236

Ris. Agenzia delle Entrate 19.5.2008 n. 201

Ris. Agenzia delle Entrate 17.4.2008 n. 158

Ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2008 n. 144

Circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 12

Circ. Agenzia delle Entrate 6.2.2007 n. 6
Circ. Agenzia delle Entrate 19.1.2007 n. 1
Ris. Agenzia delle Entrate 7.12.2006 n. 136
Ris. Agenzia delle Entrate 25.5.2006 n. 75
Circ. Agenzia delle Entrate 13.3.2006 n. 10
Circ. Agenzia delle Entrate 13.2.2006 n. 6
Parere Comitato consultivo norme antielusive 14.10.2005 n. 43
Circ. Agenzia delle Entrate 22.4.2005 n. 16
Circ. Agenzia delle Entrate 10.12.2004 n. 52
Ris. Agenzia delle Entrate 15.9.2004 n. 119
Circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2004 n. 35
Circ. Agenzia delle Entrate 16.6.2004 n. 26
Parere Comitato consultivo norme antielusive 20.10.2003 n. 16
Ris. Agenzia delle Entrate 27.6.2003 n. 141
Circ. Agenzia delle Entrate 9.5.2003 n. 27
Ris. Agenzia delle Entrate 27.2.2003 n. 48
Ris. Agenzia delle Entrate 26.11.2002 n. 372
Circ. Agenzia delle Entrate 6.11.2002 n. 81
Circ. Agenzia delle Entrate 20.6.2002 n. 55
Circ. Agenzia delle Entrate 5.6.2002 n. 47
Circ. Agenzia delle Entrate 1.2.2002 n. 15
Ris. Agenzia delle Entrate 31.1.2002 n. 31
Circ. Agenzia delle Entrate 31.1.2002 n. 12
Circ. Agenzia delle Entrate 30.1.2002 n. 9

interpretazioni di categoria

Circ. Assonime 27.5.2002 n. 39

giurisprudenza

Cass. 10.12.2012 n. 22503
Cass. 30.12.2011 n. 30729
Cass. 16.11.2012 n. 20122
Cass. 8.11.2004 n. 21275
C.T. Reg. Torino 13.3.2013 n. 72/36/13
C.T. Prov. Treviso 30.7.2012 n. 66
C.T. Prov. Torino 29.6.2011 n. 167
C.T. Reg. Milano 11.4.2011 n. 71
C.T. Reg. Milano 1.12.2010 n. 160
C.T. Prov. Novara 29.10.2010 n. 98
C.T. Reg. Torino 12.7.2010 n. 43
C.T. Prov. Pescara 12.5.2010 n. 330
C.T. Prov. Rimini 12.3.2010 n. 55
C.T. Prov. Alessandria 16.12.2009 n. 161
C.T. Prov. Torino 9.11.2009 n. 201
C.T. Prov. Treviso 24.9.2009 n. 106
C.T. Prov. Forlì 3.8.2009 n. 117
C.T. Prov. Macerata 27.7.2009 n. 171
C.T. Prov. Torino 1.7.2009 n. 88
C.T. Prov. Treviso 3.6.2009 n. 62
C.T. Prov. Prato 23.4.2009 n. 24
C.T. Prov. Modena 14.4.2009 n. 71

LA COMUNICAZIONE DEI BENI IN GODIMENTO AI SOCI

D.L. 13.8.2011 n. 138

Provv. Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94904

Provv. Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94902

Provv. Agenzia delle Entrate 17.9.2012 n. 133184

Provv. Agenzia delle Entrate 13.3.2012 n. 37049

Provv. Agenzia delle Entrate 16.11.2011 n. 166485

Sintesi

Il D.L. 13.8.2011 n. 138 prevede l'obbligo di comunicare all'Agenzia Entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento ai soci (in taluni casi anche nell'ambito di una impresa individuale). Con provvedimento dell'Agenzia tale comunicazione è stata estesa ai finanziamenti effettuati da soci alla società (ed in alcuni casi anche da familiari all'impresa individuale).

Inizialmente l'obbligo riguardava già il 2011, mentre successivamente la decorrenza è stata posticipata all'annualità 2012.

L'obbligo rimane a regime e per il solo anno 2012 il termine è stato prorogato da ultimo al 31.01.2014. A regime tale adempimento scade il 30.04 dell'anno successivo a quello di riferimento.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha disciplinato con due provvedimenti distinti:

- la comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento (provv. 2.8.2013 n. 94902);
- la comunicazione dei dati relativi ai finanziamenti e capitalizzazioni concessi dall'impresa (provv. 2.8.2013 n. 94904).

Decorrenza dell'obbligo di comunicazione

Secondo i provv. 2.8.2013 n. 94902 e 94904, a differenza di quanto in precedenza previsto dal provv. 16.11.2011, l'obbligo di effettuare la comunicazione decorre dall'anno 2012.

Per la sola comunicazione relativa ai beni, è previsto anche l'obbligo di comunicare i beni concessi in godimento nei periodi precedenti se l'utilizzo permane nell'anno cui si riferisce la comunicazione.

Termine di presentazione della prima comunicazione

Dopo numerose proroghe¹⁰, i provv. Direttore Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94902 e 94904 hanno fissato la scadenza prevista per la prima comunicazione al 12.12.2013 successivamente prorogata al 31.1.2014.

Il modello definitivo (unico per entrambe le comunicazioni), le relative istruzioni e le specifiche tecniche sono state pubblicate sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate il 27.11.2013, completando, quindi, l'iter applicativo dell'adempimento.

Soggetti obbligati

Sono obbligati a trasmettere la comunicazione i soggetti che esercitano attività in forma individuale o collettiva concedenti; per i soli beni concessi in godimento ai soci, la comunicazione può essere effettuata in via alternativa anche dai soci o familiari utilizzatori.

I due provvedimenti prevedono diversi soggetti obbligati ad effettuare la comunicazione, a seconda che si tratti dei beni concessi in godimento o dei finanziamenti.

Comunicazione dei beni in godimento

La comunicazione relativa ai beni concessi in godimento ai soci deve essere trasmessa (in via alternativa):

- dai soggetti che esercitano attività d'impresa in forma individuale o collettiva concedenti;

- dai soci ovvero familiari utilizzatori.

Il provvedimento precisa che l'obbligo sussiste per i seguenti soggetti, purché residenti:

- imprenditore individuale;
- società di persone;
- società di capitali;
- società cooperative;
- stabili organizzazioni in Italia di società non residenti;
- enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale.

Sono in ogni caso esclusi dall'obbligo i professionisti, le associazioni professionali, le società semplici, gli enti non commerciali che non esercitano un'attività d'impresa e le società agricole produttive di redditi fondiari.

L'obbligo di comunicazione sussiste solo nel caso in cui:

- un determinato bene sia dato in godimento ai soci ovvero ai familiari dell'imprenditore;
- sussista un differenza tra il corrispettivo maturato relativo al godimento del bene ed il valore di mercato del diritto di godimento, per ognuno dei beni concessi o ricevuti nel periodo d'imposta.

Le istruzioni precisano che deve essere indicato il corrispettivo maturato per l'anno o per la frazione di anno per cui il bene è stato concesso o ricevuto.

La comunicazione deve essere quindi effettuata qualora sussista una differenza tra il corrispettivo relativo al godimento del bene, anche se non versato nell'anno, e il valore di mercato dello stesso in relazione a ognuno dei beni concessi.

Pertanto, poiché sussista l'obbligo di comunicazione deve esistere un reddito diverso da assoggettare a tassazione in capo all'utilizzatore; se l'utilizzo del bene aziendale è, invece, avvenuto a valori di mercato non vi è alcun obbligo di comunicazione.

Si precisa ulteriormente che:

- è irrilevante la percentuale di partecipazione del socio nel capitale della società;
- la comunicazione è dovuta anche nel caso in cui il beneficiario detenga partecipazioni nella società concedente solo indirettamente;
- la comunicazione deve essere effettuata anche nel caso in cui il bene sia concesso in godimento al familiare del socio;
- la comunicazione è dovuta anche nel caso in cui il bene sia concesso in godimento a soci o familiari dei soci di altra società che appartiene al medesimo gruppo;
- la comunicazione deve essere effettuata anche dall'ex socio, a condizione che abbia fruito del bene nel corso del periodo d'imposta oggetto di osservazione.

Il punto 1.3 del provvedimento 94902 precisa che l'obbligo di comunicazione sussiste per gli enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale.

Per la definizione di familiare in assenza di una specifica previsione normativa si ritiene risulti applicabile la previsione dell'art. 5 co. 5 del TUIR (coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo grado).

Comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni

In merito alla comunicazione relativa ai finanziamenti, il provvedimento n. 94904 prevede l'obbligo per gli imprenditori e per le società e non anche, in via alternativa, per il socio o familiare dell'imprenditore; il punto del citato provvedimento, infatti, non include questi ultimi tra i soggetti obbligati alla comunicazione.

Rientrano nell'obbligo quindi, purché residenti:

- gli imprenditori individuali;
- le società di persone commerciali (snc e sas);
- le società di capitali (spa, srl, sapa)
- le società cooperative;

- le stabili organizzazioni di società non residenti;
- gli enti privati di tipo associativo per i beni (=finanziamenti) relativi alla sfera commerciale.

Le istruzioni alla compilazione del modello precisano che l'obbligo di comunicazione sussiste "sia per le imprese in contabilità ordinaria sia per le imprese in contabilità semplificata, in presenza di conti correnti dedicati alla gestione dell'impresa o di scritture private o di altra documentazione da cui sia identificabile il finanziamento o la capitalizzazione".

Al riguardo è stato osservato che, con la suddetta precisazione, è stata esclusa la comunicazione da parte delle imprese che utilizzano i conti intestati anche a soggetti diversi dall'imprenditore ovvero utilizzati promiscuamente anche per esigenze personali o familiari.

Inoltre, nonostante le istruzioni facciano riferimento anche alle imprese in contabilità ordinaria, è stato affermato che l'esonero dovrebbe riguardare solo le imprese individuali in contabilità semplificata.

Il provv. 2.8.2013 n. 94904 non contiene, a differenza dell'omologo provvedimento in materia di beni in godimento ai soci, una previsione che estenda l'obbligo anche a familiari dei soci o a soci o familiari dei soci di altre società del gruppo.

Dalle istruzioni, ancorché implicitamente, sembra ricavarsi che in caso di finanziamento da parte di familiari del socio non debba effettuarsi alcuna comunicazione, così come sembrano esclusi gli apporti ad altre società del gruppo delle quali il soggetto erogante non è socio diretto.

Beni oggetto di comunicazione

Con riferimento alla comunicazione dei beni concessi in godimento deve essere comunicato l'utilizzo personale di qualsiasi bene di proprietà della società ovvero dell'imprenditore individuale laddove sussista una differenza tra il corrispettivo annuo per il godimento del bene ed il valore di mercato del relativo diritto.

Se concessi in godimento a tali condizioni, rientrano quindi nell'ambito applicativo della disposizione:

- i beni merce;
- i beni strumentali;
- i beni meramente patrimoniali (ad esempio, gli immobili abitativi non utilizzati direttamente nell'attività d'impresa).

Come si evince dal modello di comunicazione e dalle relative istruzioni, nella sezione relativa alle informazioni circa l'utilizzo del bene, rilevano tanto l'uso esclusivo quanto l'uso non esclusivo.

Le istruzioni precisano che deve essere comunicato anche il "subentro", vale a dire quando un bene era stato in precedenza assegnato ad un altro soggetto che godeva dello stesso bene.

Categorie di beni rilevanti

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94902 individua le seguenti categorie di beni:

- autovetture;
- altri veicoli;
- unità da diporto;
- aeromobili;
- immobili;
- altri beni.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate richiede l'indicazione di alcuni dati identificativi dei beni in questione, oltre che la tipologia del contratto e la data di inizio e fine concessione.

Beni esclusi dalla comunicazione

Il provvedimento n. 94902 ha circoscritto, però, l'ambito oggettivo della comunicazione, escludendo da tale obbligo:

- i beni concessi in godimento agli amministratori;
- i beni concessi in godimento al socio dipendente o lavoratore autonomo, qualora detti beni costituiscano fringe benefit assoggettati alla disciplina prevista dagli artt. 51 e 54 del TUIR;
- i beni concessi in godimento all'imprenditore individuale;
- i beni di società e di enti privati di tipo associativo che svolgono attività commerciale, residenti o non residenti, concessi in godimento a enti non commerciali soci che utilizzano gli stessi beni per fini esclusivamente istituzionali;
- gli alloggi delle società cooperative edilizie di abitazione a proprietà indivisa concessi ai propri soci;
- i beni ad uso pubblico per i quali è prevista l'integrale deducibilità dei relativi costi nonostante l'utilizzo privatistico riconosciuto per legge;
- i beni concessi in godimento al socio o familiare dell'imprenditore, inclusi nella categoria "altro" del modello (vale a dire i beni diversi da autovetture o altri veicoli, unità da diporto, aeromobili, immobili), di valore non superiore a 3.000,00 euro + IVA.

Profili temporali

Con riferimento ai profili temporali, il provvedimento n. 94902 ha precisato che la comunicazione deve essere effettuata per ogni bene concesso in godimento nel periodo d'imposta, a decorrere dal 2012.

L'obbligo sussiste anche se il bene è stato concesso in godimento in periodi precedenti, soltanto, però, se l'utilizzo permane nell'anno cui si riferisce la comunicazione. Sono, quindi, oggetto della comunicazione relativa al 2012 anche i beni concessi in godimento nel 2011 se l'utilizzo permane nel 2012.

Considerando che il modello di comunicazione richiede l'indicazione della data di inizio e fine concessione, la comunicazione dovrebbe essere prevista anche nel caso in cui il godimento si sia verificato soltanto per un giorno nel periodo d'imposta di riferimento.

Finanziamenti e capitalizzazioni oggetto di comunicazione

Secondo il provvedimento n. 94904, che disciplina la comunicazione dei finanziamenti, deve essere comunicata qualsiasi forma di finanziamento o di capitalizzazione effettuata, a decorrere dal 2012, da persone fisiche soci o familiari dell'imprenditore nei confronti della società.

Pertanto, non vanno comunicati:

- i finanziamenti e le capitalizzazioni effettuati da soci non persone fisiche;
- i finanziamenti e le capitalizzazioni effettuati dai familiari dei soci.

Tale obbligo di comunicazione, si legge nelle motivazioni al provvedimento citato, è volto a rafforzare le misure che presiedono il recupero della base imponibile non dichiarata, tramite lo strumento della determinazione sintetica del reddito.

Sulla base dell'art. 7 co. 12 del DPR 605/73, il provvedimento dispone che devono essere comunicate le informazioni relative a specifici versamenti erogati all'impresa da soci o familiari dell'imprenditore.

In tal caso la comunicazione deve essere effettuata, come sopra evidenziato, dalla società, non essendo prevista la possibilità di presentazione da parte del socio o familiare.

In ogni caso, tanto la struttura del provvedimento (separato rispetto a quello disciplinante la comunicazione dei beni) quanto i precedenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, confermano che l'obbligo sussiste anche nell'ipotesi in cui i finanziamenti e capitalizzazioni non siano strumentali all'acquisizione di beni poi concessi in godimento ai soci.

Si evidenzia che la comunicazione va fatta per ogni singolo socio o familiare dell'imprenditore.

Come si è evidenziato, il provvedimento attuativo si riferisce alle persone fisiche. Nell'ambito di tale nozione dovrebbero rientrare anche gli imprenditori individuali che effettuano finanziamenti o capitalizzazioni.

Nozione di finanziamenti e capitalizzazioni

Il provvedimento non fornisce una specifica nozione di finanziamenti e capitalizzazioni oggetto della comunicazione.

Al fine di individuare le operazioni rilevanti è, tuttavia, possibile mutuare quanto affermato in passato dall'Agenzia delle Entrate.

La circ. Agenzia delle Entrate 21.4.2009 n.19, ancorché con riferimento alla disciplina degli interessi passivi, ha chiarito che rileva “la messa a disposizione di una provvista di danaro, titoli o altri beni fungibili per i quali sussiste l'obbligo di restituzione e in relazione ai quali è prevista una specifica remunerazione”.

Occorre, quindi, prestare attenzione alla causa del rapporto, che deve essere di natura finanziaria. Rientrano in tale nozione, ad esempio, anche:

- l'accollo di un debito;
- i finanziamenti effettuati dai soci di una cooperativa.

Con riferimento agli apporti da indicare, è stato osservato che devono essere comunicati:

- le sottoscrizioni di aumenti di capitale mediante l'assegnazione di nuove quote o azioni;
- i finanziamenti fruttiferi ed infruttiferi dei soci cooperatori e quelli dei soci sovventori e finanziatori;
- gli interessi capitalizzati, al netto della ritenuta fiscale.

Anticipazioni per piccole spese

Non dovrebbero rientrare tra i “finanziamenti” in esame le anticipazioni effettuate dal socio amministratore per piccole spese inerenti all'attività della società che gli vengono successivamente rimborsate.

È stato, inoltre, osservato che se, ad esempio, il socio amministratore di una società di persone acquista materiale di cancelleria e chiede la fattura intestata alla società anticipandone il pagamento, chiedendone poi la restituzione alla società, le somme “anticipate” non devono essere inserite nella comunicazione. Diversamente, se il pagamento effettuato da un socio amministratore in realtà è sostitutivo di un pagamento che avrebbe dovuto eseguire la società e di cui non viene richiesta l'immediata restituzione, ancorché si tratti di piccole spese le stesse costituiscono veri e propri finanziamenti che concorrono al limite di 3.600,00 euro.

Non sono, inoltre, considerati finanziamenti gli anticipi dell'amministratore, del socio di snc o dell'accomandatario di sas per pagare le spese di trasferta per prestazioni alberghiere, somministrazioni di alimenti e bevande, viaggio o trasporto, che vengono rimborsate dalla società mensilmente o comunque dopo pochi mesi.

Capitalizzazioni

Per capitalizzazioni si intendono tutte le somme che vengono indicate nelle voci di patrimonio netto e che si considerano, quindi, a fondo perduto (senza obbligo di restituzione).

Sono, invece, esclusi dalla comunicazione gli apporti in natura.

Con riferimento all'individuazione delle operazioni rilevanti ai fini della comunicazione in esame, è stato osservato che, riprendendo i chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate 53/2009 relativamente al “bonus capitalizzazioni”, potrebbero rilevare:

- la costituzione di capitale sociale di nuove società;
- gli aumenti di capitale in società già costituite, compresi i versamenti a titolo di sovrapprezzo;
- gli aumenti di capitale proprio di società derivanti da versamenti in denaro a fondo perduto che non comportano obblighi di restituzione;
- i conferimenti in denaro.

Non dovrebbero, invece, rilevare:

- gli aumenti di capitale “nominali”, effettuati mediante conversione di riserve disponibili;

- gli aumenti di capitale sociale delle società incorporanti o beneficiarie conseguenti ad operazioni di fusione o scissione, nonché gli eventuali incrementi di patrimonio netto di dette società incorporanti o beneficiarie.

Rinuncia ai finanziamenti

È stato osservato che l'importo della capitalizzazione conseguente alla rinuncia da parte del socio a un finanziamento effettuato nel corso del 2012 non vada comunicato. Ovviamente il finanziamento in sé deve essere comunicato.

Inoltre, “in caso di rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti relativi a precedenti finanziamenti effettuati nei riguardi della società e già comunicati non vada indicata la successiva capitalizzazione, al fine di evitare una sostanziale duplicazione di dati rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico”.

Fattispecie escluse dalla comunicazione

Il citato provv. 2.8.2013 n. 94904 ha espressamente disposto che non devono essere oggetto di comunicazione i dati relativi a:

- finanziamenti o capitalizzazioni di importo inferiore a 3.600,00 euro effettuati nell'anno di riferimento;
- qualsiasi apporto già conosciuto dall'Amministrazione finanziaria.

4.2.1 Limite di 3.600,00 euro

Il provv. 2.8.2013 n. 94904 ha precisato che il limite di 3.600,00 euro opera distintamente con riferimento a ciascuna tipologia di apporto (finanziamenti e capitalizzazioni). Pertanto, a titolo esemplificativo, qualora nel 2012 siano stati eseguiti un versamento soci in conto capitale pari a 1.000,00 euro e un finanziamento pari a 3.000,00 euro, non occorre effettuare la comunicazione.

Apporti già conosciuti dall'Amministrazione finanziaria

Secondo il citato provvedimento, rientrano tra gli apporti già conosciuti dall'Amministrazione finanziaria, ad esempio, i finanziamenti effettuati per atto pubblico o scrittura privata autenticata. Tale elenco risulta tuttavia essere esemplificativo, ma non esaustivo.

Infatti, sono soggetti a registrazione – e quindi sono già conosciuti dall'Amministrazione finanziaria – anche i finanziamenti effettuati tramite scrittura privata non autenticata, mentre non lo sono quelli effettuati tramite corrispondenza.

In dottrina è stato, altresì, affermato che potrebbero essere incluse in tale ipotesi tutte le operazioni “certificate da un notaio”, quali ad esempio le costituzioni, gli aumenti di capitale, la copertura perdite, nonché in tutti i casi in cui l'atto sia presentato volontariamente per la registrazione.

In linea generale, l'esimente introdotta dal provv. 2013/94904 deve essere applicata dal contribuente con una certa cautela, poiché la norma dispone espressamente che sono esclusi “i dati relativi agli apporti, già in possesso dell'Amministrazione finanziaria”.

Dati oggetto di comunicazione finanziaria

A seguito del DL 201/2011, gli operatori finanziari sono tenuti a comunicare periodicamente all'Anagrafe tributaria il contenuto delle movimentazioni poste in essere con i clienti.

Laddove i soci effettuino l'apporto mediante uno strumento di pagamento tracciato (tipicamente il bonifico bancario) sorge il problema di capire se tali movimentazioni debbano comunque essere oggetto della trasmissione in esame.

Anche se sul punto l'Agenzia delle Entrate non si è ancora espressa, è probabile che considererà comunque necessaria la comunicazione, atteso che dagli operatori finanziari riceve solo gli importi totali degli addebiti e degli accrediti, senza dettagli analitici che consentano di affermare di essere già in possesso dei dati relativi agli apporti, come richiesto dal provvedimento.

Finanziamenti ricevuti dai soci

L'Agenzia delle Entrate aveva inizialmente affermato che dovevano essere oggetto di comunicazione anche i finanziamenti ed i versamenti ricevuti dai soci.

Tuttavia, il provv. 2.8.2013 n. 94902, ancorché nell'ambito della comunicazione relativa ai beni concessi in godimento, ha previsto l'esclusione dalla comunicazione dei finanziamenti concessi ai soci o familiari dell'imprenditore.

Profili temporali

Il provv. 2.8.2013 ha chiarito che sono oggetto di comunicazione i finanziamenti e le capitalizzazioni effettuati a decorrere dall'anno 2012.

Inizialmente il provv. Direttore Agenzia delle Entrate 16.11.2011 richiedeva anche di comunicare i finanziamenti e i versamenti realizzati in precedenti periodi d'imposta che risultassero ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17.9.2011. Tale disposizione è venuta meno.

Momento di "effettuazione" dei finanziamenti e delle capitalizzazioni

Relativamente al significato da attribuire al termine "effettuati", in dottrina si ritiene che si debba aver riguardo alla data in cui avviene l'effettiva movimentazione finanziaria da parte del socio o familiare, a prescindere dalla data in cui tale soggetto si sia impegnato a versare l'apporto in società. Ciò che rileva, infatti, sono le somme effettivamente erogate dai soci o familiari.

Le istruzioni al modello di compilazione hanno evidenziato che occorre indicare la data di stipula del contratto o, in assenza di questa, la concessione del finanziamento oppure la data della capitalizzazione. Nel caso di più finanziamenti o capitalizzazioni effettuati nel corso dell'anno, nella comunicazione deve essere indicata la data dell'ultima operazione.

Restituzione del finanziamento

Le istruzioni alla compilazione del modello di comunicazione hanno precisato che per verificare il raggiungimento della soglia dei 3.600,00 euro complessivi devono essere considerati i finanziamenti senza tener conto delle eventuali restituzioni effettuate nello stesso periodo d'imposta al socio o al familiare dell'imprenditore.

Al riguardo, era stato sottolineato che né il modello né il provvedimento assegnano alcuna valenza alla condizione che il finanziamento sia esistente al 31 dicembre di ogni esercizio. Pertanto, alcuni ritenevano che l'operazione di finanziamento eseguita nell'anno, ove superasse la soglia di "esclusione", dovesse essere comunicata anche se il finanziamento fosse stato restituito entro il 31 dicembre e quindi non risultasse in bilancio.

Infatti, considerando che l'art. 2 co. 36-septiesdecies del DL 138/2011 è volto alla ricostruzione sintetica del reddito, ai fini della comunicazione in esame rileva la capacità di finanziamento del socio, che si manifesta sotto forma di importi erogati dallo stesso in favore della società, fermo restando che l'eventuale restituzione assume, invece, rilevanza nel contesto dell'accertamento sintetico.

Le citate istruzioni affermano, dirimendo la questione, che i finanziamenti devono essere comunicati al lordo delle restituzioni.

PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE

Come più volte ricordato, i provvedimenti direttoriali del 2.8.2013 hanno riformulato modalità e termini entro cui presentare la comunicazione. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha disciplinato con due provvedimenti distinti:

- la comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento (provv. 2.8.2013 n. 94902);
- la comunicazione dei dati relativi ai finanziamenti e capitalizzazioni concessi dall'impresa (provv. 2.8.2013 n. 94904).

Al riguardo occorre sottolineare che:

- è previsto un modello identico per entrambe le fattispecie;
- sono stabili gli stessi termini e modalità di presentazione per entrambe le comunicazioni.

Il primo termine di invio (per l'anno 2012) è fissato al 31.01.2014 mentre a regime la comunicazione dovrà essere effettuata entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di chiusura dell'anno in cui i beni sono concessi o permangono in godimento.

Il relativo modello è stato pubblicato in data 27.11.2013 sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, la trasmissione va effettuata telematicamente.

Le procedure di annullamento o di sostituzione dei file inviati è attiva fino al termine di un anno dalle scadenze dei suddetti termini previsti per la trasmissione della comunicazione.

SANZIONI

Un aspetto alquanto discusso della disciplina in esame riguarda l'applicazione delle sanzioni con riferimento alla comunicazione relativa ai beni in godimento nonché alla comunicazione relativa ai finanziamenti.

Sanzioni relative ai beni concessi in godimento

La norma sanziona il socio e la società (secondo il principio di solidarietà) per l'omessa comunicazione relativa ai beni in godimento ovvero la trasmissione della stessa con dati non veritieri o incompleti.

La sanzione è pari al 30% della differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo effettivamente pagato dal socio.

Qualora il contribuente si sia conformato alle disposizioni di cui ai co. 36-quaterdecies e 36-quinquiesdecies, è dovuta la sanzione residuale da 258,00 a 2.065,00 euro. È peraltro ammessa la definizione agevolata, con riduzione della sanzione ad un terzo del minimo.

Nel caso in cui il costo non sia stato dedotto dall'impresa e la differenza tra valore di mercato e corrispettivo pagato abbia concorso a formare il reddito del socio o familiare, in quanto dichiarato nel quadro RL di UNICO quale reddito diverso, il contribuente si considera "conformato" alle disposizioni di cui all'art. 67 co. 1 lett. h-ter) del TUIR.

Sanzioni relative ai finanziamenti

La disciplina sanzionatoria in caso di omessa o incompleta comunicazione dei finanziamenti è alquanto controversa, posto che non risultano immediatamente applicabili le sanzioni previste per la comunicazione relativa ai beni concessi in godimento.

Al riguardo, la dottrina che si è occupata della materia non ha fornito risposte univoche.

Come evidenziato in precedenza, il provvedimento è stato emanato:

- ai sensi dell'art. 7 co. 12 del DPR 605/1973;
- in attuazione dell'art. 2 co. 36-septiesdecies del DL 138/2011.

Secondo parte della dottrina, poiché nelle motivazioni al provvedimento l'obbligo di comunicazione deriva dall'art. 7 del DPR 605/73, risulterebbe applicabile la sanzione di cui all'art. 13 co. 2 del citato decreto, in base al quale chi omette le comunicazioni previste dal summenzionato art. 7 è punito con la sanzione amministrativa da 206,58 a 5.164,57 euro (ridotta alla metà in caso di comunicazioni incomplete o inesatte).

Altri osservano che il provv. 2.8.2013 è attuativo anche del DL 138/2011, e che pertanto non si può prescindere da tale norma; l'omessa o incompleta trasmissione dei finanziamenti, a differenza della comunicazione dei beni ai soci, non dovrebbe essere sanzionata (in quanto non è espressamente prevista una disciplina sanzionatoria dalla norma).

In definitiva, il richiamo operato all'art. 7 co. 12, non sembrerebbe idoneo a fornire una piena copertura normativa della comunicazione in esame che ricade sempre nell'ambito della disciplina dell'art. 2 co. 36-terdecies-36-duodevices del DL 138/2011. In base a tale norma, l'omissione o incompleta comunicazione di dati non risulterebbe sanzionabile, come evidenziato a suo tempo, dalla circ. IRDCEC 27/2012, ancorché con riferimento al precedente provv. 16.11.2011.

ALTRE NOVITA' FISCALI

DETRAZIONI E DEDUZIONI PER LE PERSONE FISICHE

La Legge di stabilità prevede:

- un incremento delle detrazioni Irpef per i lavoratori dipendenti con effetto dal 2014;
- il riordino e l'eventuale riduzione dell'aliquota delle detrazioni Irpef per oneri ex art. 15 del Tuir (è previsto un provvedimento di riordino entro il 31.1.2014 in mancanza del quale tutte le detrazioni vengono ridotte dal 19% al 18% per l'anno 2013 e dal 18% al 17% dall'anno 2014);
- l'inserimento a regime della franchigia di euro 6.700 per i redditi da lavoro dipendente dei lavoratori transfrontalieri;

730

Con effetto dai prossimi modd. 730 relativi al 2013 è previsto:

- che l'eventuale credito se di importo superiore ai 4.000 sarà sottoposto a specifici controlli da parte dell'Agenzia Entrate e sarà da questa rimborsato;
- che sarà possibile utilizzare in compensazione per ogni tributo (quindi non solo per l'Imu come in passato) il credito derivante dal mod. 730.

PROROGA DEL CONTRIBUTO DI SOLIDARIETA'

L'art. 1, comma 590 della L. 147/2013 proroga fino al 2016 il contributo di solidarietà per i redditi superiori a 300.000 euro già in vigore dal 2011.

CONTRIBUTO DI SOLIDARIETA' PER I REDDITI SUPERIORI A 300.000 EURO

L'art. 2, comma 2 del DL 138/2011 ha introdotto un contributo di solidarietà per i redditi superiori a 300.000 euro con esclusione dei redditi da pensione e da lavoro nella Pubblica amministrazione (che sono sottoposti a contributi specifici).

Base imponibile

La tassazione viene applicata al reddito Irpef complessivo lordo (quindi di norma superiore al reddito imponibile) per la parte che supera l'importo di euro 300.000.

Non si applica ai redditi da pensione e da lavoro nella Pubblica amministrazione ma questi concorrono alla determinazione del limite.

Pagamento e riscossione

Il contributo viene riscosso con le modalità previste per le imposte sui redditi.

Deduzione

Il contributo è deducibile gli effetti delle imposte sui redditi nello stesso anno di riferimento del contributo.

PROROGA AGEVOLAZIONI RISTRUTTURAZIONI E RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

La L. 147/2013 ha previsto la proroga a tutto il 2014 delle detrazioni del 50% per risparmio per gli interventi di ristrutturazione (nel limite di 96.000 euro) e del 65% per gli interventi di risparmio energetico.

Nel 2015 i due incentivi verranno ridotti rispettivamente al 40% e al 50%; dal 2016 rimane la norma a regime che prevede la detrazione del 36% nel limite di 46.000 euro).

Si evidenzia che nel corso del 2013 è stata prevista una "nuova" detrazione, anch'essa prorogata, per l'acquisto di mobili relativi a lavori di ristrutturazione; la detrazione è pari al 50% della spesa nel limite (di spesa) di euro 10.000.

TRANSFER PRICE CON EFFETTO RETROATTIVO

I commi 281-284 dell'art. 1 della L. 147/2013 prevedono l'estensione della disciplina sul transfer price (art. 110, comma 7 del Tuir) anche ai fini Irap (retroattivamente ma senza sanzioni).

VARIAZIONE DEL TASSO DI INTERESSE LEGALE

In attuazione dell'art. 1284 c.c., il DM 12.12.2013 diminuisce il tasso di interesse legale all'1% in ragione d'anno, rispetto al 2,5% stabilito dal DM 12.12.2011.

Decorrenza

Il nuovo tasso di interesse legale dell'1% si applica dall'1.1.2014.

Effetti ai fini fiscali

Ai fini fiscali, la diminuzione del tasso di interesse legale dall'1.1.2014 ha rilevanza, in particolare, in relazione:

- alla procedura di ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del DLgs. 18.12.97 n. 472;
- all'adesione agli inviti al contraddittorio, ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- all'adesione ai processi verbali di constatazione, ai sensi dell'art. 5-bis del DLgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- all'acquiescenza all'accertamento, ai sensi dell'art. 15 del DLgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- all'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- alla conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 del DLgs. 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, ai sensi dell'art. 116 della L. 23.12.2000 n. 388 (Finanziaria 2001).

Le sanzioni civili per omesso o ritardato versamento di contributi, infatti, possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, in caso di:

- oggettive incertezze dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale ed alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali;
- enti non economici e di enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.