

**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 13 gennaio 2015

**NOVITA' TRIBUTARIE 2015**

**Dai primi decreti di attuazione della cd. Riforma dell'ordinamento tributario 2014  
alla Legge di stabilità 2015 e oltre**

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

<b>NUOVO REGIME FORFETARIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI.....</b>	<b>2</b>
<b>Decorrenza e durata.....</b>	<b>2</b>
<b>I soggetti .....</b>	<b>2</b>
<b>Le condizioni e le esclusioni .....</b>	<b>3</b>
Le condizioni (tutte di natura dimensionale) .....	3
Le esclusioni (tutte di natura soggettiva).....	4
<b>Applicazione del regime.....</b>	<b>4</b>
L'IVA .....	4
L'esonero da adempimenti .....	4
Le operazioni attive .....	5
Le operazioni passive .....	5
Le imposte dirette .....	5
La determinazione del reddito.....	5
La determinazione del reddito agevolata per le nuove attività .....	6
L'accertamento.....	6
L'esonero da adempimenti .....	6
L'imposizione .....	6
La contribuzione Inps per le imprese (artigiani e commercianti) .....	7
Cessazione della contribuzione agevolata .....	7
Esercizio dell'opzione.....	7
Riepilogo degli adempimenti .....	7
Il trattamento contabile e gli adempimenti da parte clienti di soggetti in regime forfetario .....	8
L'entrata e la fuoriuscita dal regime .....	8
L'entrata nel regime .....	8
La fuoriuscita per opzione.....	9
La fuoriuscita per mancanza dei requisiti.....	9
La prima applicazione per contribuenti già in attività al 31 dicembre 2014 .....	9
Profili IVA .....	9
Profili IIDD .....	9
<b>Confronto sintetico tra i diversi regimi .....</b>	<b>10</b>
<b>Considerazioni .....</b>	<b>10</b>
<b>L'ESTINZIONE DELLE SOCIETA' COMMERCIALI: EFFETTI FISCALI E</b>	
<b>RESPONSABILITA' DEL PROFESSIONISTA.....</b>	<b>11</b>
<b>La postergazione dell'effetto estintivo della cancellazione della società dal Registro delle Imprese. 11</b>	
I soggetti .....	11
Gli effetti ai fini della liquidazione, dell'accertamento, della riscossione e del processo tributario .....	11
La posizione dei soci.....	11
La notifica degli atti .....	12

<b>La responsabilità del liquidatore e degli altri soggetti .....</b>	<b>12</b>
<b>La decorrenza delle nuove norme .....</b>	<b>12</b>
<b><i>LA RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI .....</i></b>	<b><i>14</i></b>
<b>Sintesi delle norme .....</b>	<b>14</b>
Soggetti interessati .....	14
Beni oggetto della rideterminazione del costo .....	14
Misura dell'imposta sostitutiva .....	14
Termini .....	15
Pagamento dell'imposta sostitutiva .....	15
Redazione e giuramento perizia .....	15
Soggetti abilitati alla redazione della perizia .....	15
Perfezionamento e obblighi strumentali .....	15
Effetti .....	15
Norme, prassi, giurisprudenza di riferimento .....	16
<b><i>LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI PRECOMPILATA .....</i></b>	<b><i>18</i></b>
<b>Trasmissione delle certificazioni da parte dei sostituti .....</b>	<b>18</b>
<b>Trasmissione dei dati relativi ad oneri detraibili e deducibili da parte di soggetti terzi.....</b>	<b>18</b>
<b>Trasmissione dei dati relativi alle prestazioni sanitarie.....</b>	<b>18</b>
<b>Disponibilità e presentazione del modello 730 precompilato.....</b>	<b>18</b>
Consegna al contribuente della copia della dichiarazione.....	19
<b>Poteri di controllo dell'Agenzia delle Entrate.....</b>	<b>19</b>
<b>Rilascio del visto di conformità .....</b>	<b>19</b>
Regime sanzionatorio in caso di visto infedele sui modelli 730 .....	19
Controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate.....	19
Incremento del massimale delle polizze per l'apposizione del visto .....	20
<b>Compensi per l'attività di assistenza fiscale.....</b>	<b>20</b>
<b>Requisiti dei CAF per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale.....</b>	<b>20</b>
<b><i>ALTRE NOVITA' FISCALI .....</i></b>	<b><i>21</i></b>
Razionalizzazione dell'esercizio delle opzioni per alcuni regimi fiscali .....	21
Credito d'imposta ricerca e sviluppo (commi 35 e 36).....	21
Attività di ricerca e sviluppo agevolabili.....	21
Costi di ricerca e sviluppo agevolabili .....	21
Misura dell'agevolazione .....	22
Utilizzo del credito d'imposta .....	22
"Patent box" (commi da 37 a 45).....	22
Soggetti beneficiari.....	22
Regime di tassazione agevolato.....	22
Durata dell'opzione .....	23
Aumento delle aliquote IVA (commi 718 e 719).....	23
Aliquota sugli e-book al 4% (comma 667) .....	23
Aliquota sui pellet al 22% (comma 711).....	23
Proroga aliquota Iva al 10% "marina resort" (comma 237).....	23
Le spese del professionista prepagate da committente (art. 10 D.L. 175/2014).....	23
Tributi locali - Il rinvio della "local tax" – proroga aumento Tasi.....	23
Unificazione definizione dell'immobile non di lusso per le agevolazioni prima casa in ambito Iva e in ambito	
Imposta di registro .....	24
Aumento della ritenuta sui bonifici per ristrutturazione edilizia e risparmio energetico (comma 657) .....	24
La proroga delle agevolazioni recupero patrimonio edilizio e risparmio energetico .....	24
Erogazioni liberali onlus .....	24
Tracciabilità pagamenti ad associazioni sportive (comma 137).....	25
Variazione del tasso di interesse legale.....	25
Decorrenza .....	25
Effetti ai fini fiscali .....	25
Effetti ai fini contributivi .....	25

# NUOVO REGIME FORFETARIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

Art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 (S.O. n. 99 alla GU n. 300 del 29/12/2014)

Viene introdotto un nuovo regime fiscale forfetario per le persone fisiche esercenti piccole attività di impresa o di lavoro autonomo, regime che in sintesi prevede: esclusione dall'Iva (come il precedente regime "di vantaggio"), determinazione forfetaria del reddito, esonero da adempimenti contabili, da obblighi di effettuare e subire ritenute fiscali e imposta sostitutiva del 15%.

Vengono contestualmente abrogati, salvo un periodo transitorio, i due precedenti regimi "delle nuove iniziative produttive" (art. 13 L. 388/2000 - imposta sostitutiva del 10%) e il "regime di vantaggio" (art. 27, commi 1 e 2 D.L. 98/2011 - imposta sostitutiva del 5%).

Viene abrogato, senza alcun periodo transitorio, il regime "supersemplificato" (art. 27, comma 3 D.L. 98/2011 – Iva annuale, esonero da contabilità, imposizione diretta ordinaria).

I limiti di ricavi o proventi e le percentuali di redditività sono quelle previste dalla tabella allegato 4 alla Legge di stabilità, così sintetizzabile:

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

Le norme prevedono l'emanazione di provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate per le modalità applicative del regime e l'eventuale emanazione di Decreti di natura non regolamentare del MEF per le disposizioni di attuazione; ma come osservato nella Relazione illustrativa al Ddl. di stabilità 2015 *"lo schema normativo non solo traccia i profili strutturali del nuovo regime, ma contiene già una serie di previsioni più propriamente attuative che rendono applicabile, da subito, il nuovo regime"*.

## Decorrenza e durata

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

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

## I soggetti

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

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

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

## **Le condizioni e le esclusioni**

### **Le condizioni (tutte di natura dimensionale)**

La norma stabilisce i seguenti limiti dimensionali relativi al periodo di imposta precedente<sup>1</sup>:

**1) Ricavi conseguiti<sup>2,3</sup> o compensi percepiti, ragguagliati ad anno, non superiori a quelli individuati per la singola categoria** (vedi precedente tabella).

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

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

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

**2) Spese sostenute per lavoro dipendente, accessorio, borse di studio, co.co.co, co.co.pro, associati in partecipazione e spese ex art. 60 del Tuir non superiori complessivamente a 5.000 euro<sup>4</sup>.**

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

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

**3) Costo complessivo dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio<sup>5</sup> non superiore a 20.000 euro.**

I criteri di determinazione di tale ammontare sono i seguenti:

- per i beni in proprietà: va assunto il costo storico;
- per i beni in leasing: va assunto il costo sostenuto dal concedente;
- per i beni in locazione, comodato o noleggio: va assunto il valore normale (art. 9 Tuir);
- per i beni promiscui<sup>6</sup> (utilizzo privato congiunto a quello imprenditoriale/professionale): va assunto sempre il 50% dl valore come sopra determinato indipendentemente dalla quota di effettivo utilizzo privato;
- non rilevano i beni di valore unitario fino a 516,46 euro e neppure i beni immobili.

<sup>1</sup> Il precedente regime "di vantaggio" prevedeva invece per alcuni parametri un periodo di osservazione di tre periodi d'imposta.

<sup>2</sup> I soli ricavi ex artt. 85 e 57 del Tuir, a nulla rilevando altri componenti positivi di reddito quali ad esempio le plusvalenze o le variazioni di rimanenze (cfr. Relazione illustrativa al Ddl. di stabilità 2015).

<sup>3</sup> Per le imprese che applicano il regime "di vantaggio" nel 2014 così come, dal 2016, per le imprese che applicano il nuovo regime forfetario il riferimento ai ricavi conseguiti va letto comunque come riferimento ai ricavi determinati per cassa e non per competenza (non pare condivisibile una diversa lettura dottrinale fondata sulla locuzione "competenza economica" utilizzata dalla Relazione illustrativa in quanto tale espressione è stata utilizzata in relazione alla condizione "per l'accesso" ipotizzando una situazione a regime e quindi senza l'esistenza del periodo transitorio ove può ancora esistere il regime "di vantaggio" con la determinazione del reddito d'impresa per cassa e ciò è ulteriormente avvalorato dalla successiva previsione della Relazione illustrativa ove viene specificato che per il mantenimento del regime anche per le imprese il volume dei ricavi deve essere considerato per cassa.

<sup>4</sup> I ritiene che rientrino nel computo anche i contributi previdenziali e gli altri oneri assicurativi obbligatori (Inps gestione separata ed Inail) a carico del committente.

<sup>5</sup> La Relazione di accompagnamento fa riferimento ad un valore "stock"; è opinione che tale valore si riferisca alla fine dl periodo di imposta; non è escluso un intervento per chiarire se invece si debbano applicare criteri di ponderazione quali quelli utilizzati per gli studi di settore.

<sup>6</sup> Nella Relazione di accompagnamento viene specificato che si presumono comunque promiscui tutti i beni a deducibilità limitata quali le autovetture ed i telefoni cellulari.

**4) Redditi di lavoro dipendente ed assimilati, relativi a rapporti non cessati nell'anno<sup>7</sup>, inferiori a quelli derivanti dall'impresa, dall'arte e dalla professione**

o, in alternativa

**somma dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati, dei redditi d'impresa, dall'arte o professione complessivamente non superiore a 20.000 euro<sup>8</sup>.**

#### ***Le esclusioni (tutte di natura soggettiva)***

Sono esclusi dall'applicazione del regime i seguenti soggetti:

- 1) coloro che applicano **regimi speciali Iva<sup>9</sup>** anche solo per alcuna delle attività esercitate<sup>10</sup>;
- 2) coloro che applicano **regimi forfetari di determinazione del reddito<sup>11</sup>** anche solo per alcuna delle attività esercitate;
- 3) i soggetti **non residenti in Italia con eccezione di quelli residenti nell'Unione europea** o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni, a condizione che producano nello Stato italiano almeno il 75% del proprio reddito complessivo<sup>12</sup>;
- 4) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuino cessioni di fabbricati, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi<sup>13</sup>;
- 5) i soggetti che partecipano a società di persone o associazioni di cui all'art. 5 del Tuir oppure a Srl "trasparenti" (art. 116 del Tuir) contemporaneamente all'esercizio individuale dell'impresa, arte o professione<sup>14</sup>.

Tali cause di esclusione vanno valutate con riferimento al periodo in cui si intende applicare il regime forfetario (non quindi al periodo precedente) e va osservato che si riferiscono anche a condizioni che possono essere non verificabili (anche se presumibili) all'inizio del periodo di imposta o all'inizio dell'attività.

## ***Applicazione del regime***

### **L'IVA**

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

### **L'esonero da adempimenti**

Vi è obbligo di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi e di numerazione e conservazione delle fatture ricevute e delle bolle doganali di importazione ma vi è esonero per tutti gli altri

---

<sup>7</sup> In caso di conseguimento di più redditi di lavoro dipendente o assimilati di cui solo alcuni siano cessati in corso d'anno, visto lo scopo della norma, parrebbe corretto considerare solamente quelli relativi ai rapporti non cessati; è auspicabile un chiarimento in merito.

<sup>8</sup> In tale ipotesi vanno invece considerati anche i redditi derivanti da rapporti di lavoro cessati.

<sup>9</sup> I regimi speciali Iva riguardano le seguenti attività e si ritiene che costituiscano cause di esclusione anche se opzionalmente non applicati: agricoltura e pesca (artt. 34 e 34-bis del DPR 633/72), vendita di sali, tabacchi e fiammiferi, documenti di trasporto e di sosta, editoria e telefonia pubblica (art. 4, c. 1 DPR 633/72), giochi ed intrattenimenti (art. 74, c. 6 DPR 633/72), agenzie viaggi (art. 74-ter DPR 633/72), agriturismo (art. 5, c. 2 L. 413/91), vendite a domicilio (art. 25-bis, c. 6 DPR 600/73), regime del margine (artt. 36 e 40-bis DL 41/95)

<sup>10</sup> Le attività con regimi iva speciali non costituiscono causa di esclusione qualora non producano reddito d'impresa (ad es. l'attività agricola esercitata nei limiti previsti dal Tuir per qualificare il relativo reddito esclusivamente come agrario).

<sup>11</sup> Ad es. le attività agricole e di allevamento eccedenti i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) e c) del Tuir oppure le attività agrituristiche.

<sup>12</sup> Viene espressamente previsto il principio già inserito nel nostro ordinamento fiscale durante il 2014 a seguito dell'adeguamento al principio statuto da una sentenza comunitaria sul diritto di libera circolazione dei lavoratori (sentenza "Schumacker" n. C-279/93 dl 14.2.95).

<sup>13</sup> cfr. dettaglio al comma 57, lett. c) L. 190/2014.

<sup>14</sup> La partecipazione in società semplice che attribuisce esclusivamente reddito agrario si ritiene non costituisca causa di esclusione in analogia all'osservazione di cui alla precedente nota 11), come confermato per il regime degli "ex minimi".

adempimenti IVA (dichiarazione, registrazione fatture emesse e ricevute e corrispettivi, liquidazione e versamento, spesometro, black list ed Intra, salvo per quest'ultimo quanto di seguito specificato).

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

## **Le operazioni attive**

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

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

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

## **Le operazioni passive**

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

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

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

## **Le imposte dirette**

### **La determinazione del reddito**

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

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

In caso di esercizio di diverse attività ricadenti in diverse categorie i coefficienti vanno distintamente applicati.

Sono deducibili dal reddito forfetariamente determinato i contributi previdenziali:

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

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

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

### **Le determinazioni del reddito agevolato per le nuove attività**

Per i soggetti che iniziano una nuova attività nel regime forfetario è prevista una ulteriore riduzione di un terzo del reddito imponibile come sopra determinato per il primo periodo di imposta e per i due successivi.

Tale riduzione spetta alle seguenti condizioni<sup>15</sup>:

- 1) che negli ultimi tre anni il contribuente non abbia esercitato qualsiasi attività di impresa, artistica o professionale né in proprio né in forma associata o familiare<sup>16</sup>;
- 2) che l'attività che si intende iniziare non costituisca mera prosecuzione di altra attività precedente svolta sotto la forma di lavoro dipendente o autonomo, ad eccezione del caso in cui il periodo precedentemente svolto costituisca il periodo di pratica (tirocinio) obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- 3) qualora venga continuata l'attività svolta in precedenza da altro soggetto, che dal medesimo sia rispettato il solo parametro dimensionale relativo ai ricavi e compensi nel periodo di imposta precedente a quello di riconoscimento del beneficio di riduzione di un terzo<sup>17</sup>.

### **L'accertamento**

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

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

### **L'esonero da adempimenti**

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

E' inoltre esonerato da tutti gli adempimenti del sostituto d'imposta (comma 69) compresi quelli relativi ai lavoratori dipendenti<sup>18</sup>; vi è comunque obbligo di indicare in dichiarazione dei redditi i codici fiscali dei percettori di redditi che sarebbero stati soggetti a ritenuta e l'ammontare dei redditi medesimi.

### **L'imposizione**

E' dovuta la sola imposta del 15% sul reddito imponibile, sostitutiva di Irpef, addizionali regionali e comunali ed Irap. Per il versamento e la riscossione si applicano le regole ordinarie stabilite per l'Irpef.

Il titolare versa l'imposta sostitutiva anche per le quote di reddito imputate ai partecipanti all'impresa familiare.

---

<sup>15</sup> Come previsto dalla Relazione illustrativa valgono i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate forniti in merito al regime fiscale di vantaggio.

<sup>16</sup> Va notato che la partecipazione in Srl "trasparenti" non sembra preclusiva mentre lo è certamente la partecipazione ad imprese familiari.

<sup>17</sup> Sul punto è auspicato un chiarimento in merito al computo (che chi scrive ritiene non vada effettuato) di ricavi e compensi relativi ad altre attività (non cedute) del soggetto dante causa.

<sup>18</sup> Vi è quindi esonero anche dagli obblighi di certificazione.

Il reddito rileva ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia e non rileva ai fini della detrazione di cui all'art. 13 del Tuir.

### **La contribuzione Inps per le imprese (artigiani e commercianti)**

Le imprese forfetarie soggette a contribuzione Inps per il reddito dei titolare e dei coadiuvanti (artigiani e commercianti) possono optare<sup>19</sup> per la disapplicazione del contributo sul reddito minimo imponibile previsto dall'art. 1, comma 3 della L. 233/90 (euro 15.357 per il 2014); in tale caso i contributi accreditati se calcolati su un reddito inferiore al minimale predetto daranno diritto al riconoscimento di un inferiore periodo di contribuzione rapportato al minimale medesimo (si applica in sostanza la stessa normativa prevista per la contribuzione alla gestione separata).

In caso di opzione non si applica la riduzione contributiva del 50% prevista per i commercianti ultrasessantacinquenni e vi è facoltà di indicare ai soli effetti previdenziali l'attribuzione di reddito ai collaboratori nel limite massimo del 49% del reddito d'impresa<sup>20</sup>.

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

### **Cessazione della contribuzione agevolata**

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

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

### **Esercizio dell'opzione**

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

### **Riepilogo degli adempimenti**

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

#### **1) Obbligo di fatturazione.**

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

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

Non verrà mai esposta la ritenuta in quanto non dovuta.

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

<sup>19</sup> La norma prevede la sola opzione da parte del contribuente e nulla viene stabilito per l'eventuale diversa opzione del familiare coadiuvante che potenzialmente potrebbe avere un interesse differente dal quello del titolare.

<sup>20</sup> A parere di chi scrive comunque tale attribuzione può comunque essere effettuata, anche in mancanza di opzione, sulla base delle disposizioni dell'Inps in materia.

<sup>21</sup> Si ritiene che tale disposizione sia indipendente dall'opzione stante il richiamo del comma 81 ai soggetti di cui al comma 54 e non ai soggetti di cui al comma 76 (soggetti che optano), si segnalano però contrari orientamenti dottrinali.



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

2) Obbligo di certificazione di corrispettivi.  
Senza addebito o esposizione di IVA.

3) Obbligo di autofatturazione, o integrazione, per le operazioni per cui il soggetto assume la veste di debitore di imposta (cfr. quanto precedentemente esposto per l'Iva) e corrispondente obbligo di versamento dell'IVA entro il giorno 16 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione passiva.

4) Obbligo eventuale di presentazione del modello Intra acquisti per i beni (in caso di superamento del limite di 10.000 euro - cfr. quanto precedentemente esposto per l'Iva) o Intra acquisti per i servizi ex art. 7-ter.

5) Obbligo di numerazione progressiva e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bolle doganali di importazione.

6) Obbligo di conservazione dei documenti di vendita e di acquisto agli effetti della imposte dirette ex art. 22 del DPR 600/73.

7) Obbligo di dichiarazione agli effetti delle imposte dirette, con indicazione dei codici fiscali e degli importi erogati ai percettori di ricavi o compensi non soggetti a ritenuta.

8) Obbligo di versamento dell'imposta sostitutiva secondo le regole Irpef (saldi ed acconti con mod. F24) e dei contributi previdenziali secondo le regole ordinarie o agevolate (cfr. sopra)

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

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

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

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

## **L'entrata e la fuoriuscita dal regime**

### **L'entrata nel regime**

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

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

## **La fuoriuscita per opzione**

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

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

## **La fuoriuscita per mancanza dei requisiti**

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

## **La prima applicazione per contribuenti già in attività al 31 dicembre 2014**

Tutti i soggetti che posseggono i requisiti nel 2014 confluiscono nel regime forfetario salvo opzione per il regime ordinario (semplificato).

I soggetti che applicano il regime di vantaggio oppure il regime delle nuove iniziative produttive possono optare, in alternativa, per la conservazione temporanea di tale regime fino alla sua naturale scadenza (il quinquennio, il compimento di 35 anni per i soggetti più giovani oppure il triennio).

## **Profili IVA**

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

## **Profili IIDD**

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

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

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

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

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

- per i beni acquisiti prima dell'entrata nel regime viene assunto il costo al netto degli ammortamenti effettuati fino all'entrata nel regime (valore contabile netto)<sup>22</sup>;
- per i beni acquisiti durante il periodo di vigenza del regime viene assunto il costo di acquisto senza il calcolo di ammortamenti (neppure teorici)<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Per i beni acquisiti in regime di vantaggio pare corretto assumere un valore nullo.

<sup>23</sup> E' opinione di chi scrive che il termine di “costo non ammortizzabile” utilizzato nell'ultimo periodo del comma 72 in questo caso deve intendersi come “costo non ammortizzato”, in caso contrario potrebbe aversi, per i criteri di proporzionalità stabiliti dalle regole ordinarie, una minusvalenza interamente indeducibile oppure un plusvalenza interamente non imponibile.

## **Confronto sintetico tra i diversi regimi**

<b>Regime</b>	<b>forfetario</b>	<b>semplificato</b>	<b>di vantaggio</b>
Applicazione Iva	NO	SI	NO
Versamento Iva	NO (tranne per acquisti intracomunitari)	SI	NO (tranne per acquisti intracomunitari)
Adempimenti IVA	NO	SI	NO
Tenuta contabilità	NO	SI	NO
Applicazione ritenute sui compensi	NO	SI	NO
Applicazione ritenute su compensi erogati	NO	SI	SI
MOD. 770	NO (riepilogo in DR)	SI	SI
Determinazione reddito	Forfetaria con ricavi d'impresa imputati per cassa	Analitica (regole Tuir ordinarie)	Analitica con ricavi e costi d'impresa imputati per cassa
Limiti alle cessioni intracomunitarie	NO	NO	SI
Studi di settore Parametri	NO	SI	NO

## **Considerazioni**

Il regime forfetario, come oggi vigente, appare penalizzante rispetto al regime di vantaggio precedente, sia sotto il profilo dell'entità della tassazione, che in molti casi sotto il profilo dei limiti dimensionali.

Soggettiva poi è la valutazione da farsi in relazione ai coefficienti di redditività e alle indubbe semplificazioni amministrative.

Dal punto di vista amministrativo va considerato che, pur non tenendo la contabilità, la documentazione va comunque "monitorata" al fine di avere contezza del rispetto dei limiti dimensionali e dei dati che possono servire in caso di passaggio al regime ordinario (semplificato).

# L'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ COMMERCIALI: EFFETTI FISCALI E RESPONSABILITÀ DEL PROFESSIONISTA

Art. 28, D.L. 175/2014

La norma:

- prevede al 4° comma la postergazione dell'effetto dell'estinzione della società di cui all'art. 2495 del C.C. a cinque anni dalla richiesta di cancellazione; ciò solo agli effetti della *“validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni ed interessi”*;
- modifica l'art. 36 del DPR 602/73 prevedendo l'inversione dell'onere della prova, ponendola carico dei liquidatori, per il loro esonero da responsabilità in caso di mancato pagamento di imposte in presenza di pagamenti di debiti di ordine inferiore a quelli tributari e di assegnazione di beni ai soci;
- modifica l'art. 19 del D.Lgs. 46/99 eliminando la limitazione alle sole imposte sui redditi dell'estensione a tutti i tributi e contributi delle disposizioni del DPR 602/73 prevista dall'art. 18 del medesimo D.Lgs..

## ***La postergazione dell'effetto estintivo della cancellazione della società dal Registro delle Imprese***

### **I soggetti**

La norma cita esplicitamente l'art. 2495 del C.C. per cui a parere di chi scrive la postergazione degli effetti della cancellazione ha valore solamente per le società di capitali e per le cooperative.

### **Gli effetti ai fini della liquidazione, dell'accertamento, della riscossione e del processo tributario**

Gli atti di liquidazione o di accertamento, e gli atti della riscossione, non sono più nulli se notificati, o riferiti a ruoli formati, dopo la cancellazione della società (che ne comporta l'estinzione) ma entro cinque anni dalla richiesta di cancellazione.

La società rimane parte del processo fino al termine quinquennale dalla richiesta di cancellazione.

### **La posizione dei soci**

L'art. 2495 del C.C. prevede che i soci di una società estinta rispondano nei confronti dei creditori se e nella misura in cui abbiano ricevuto somme/beni sulla base del bilancio finale di liquidazione; da tale momento quindi essi rispondono ordinariamente ed a tale condizione di eventuali debiti non soddisfatti.

Ne dovrebbe conseguire che, postergati gli effetti dell'estinzione anche ai fini della riscossione, tale responsabilità rimanga “sospesa” fino al decorso del quinquennio; tale lettura, ancorché conforme al dettato normativo, è certamente foriera di forti dubbi e porterebbe a conclusioni potenzialmente contrarie allo scopo della norma<sup>24</sup> o contrarie al diritto di difesa<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Ad esempio nell'ipotesi che i soci siano chiamati a pagare debiti di ordine inferiore a quelli tributari prima del decorso del quinquennio.

<sup>25</sup> Se infatti la società agli effetti del contenzioso non è estinta nell'eventuale processo tributario appare difficile che i soci possa stare in giudizio e compiere ogni atto processuale in luogo della società se non in base ad un probabile interesse futuro alla controversia.

## **La notifica degli atti**

L'art. 145 del C.P.C. prevede che gli atti possano essere notificati presso la sede della società o presso il domicilio del legale rappresentante.

L'art. 2495 del C.C. prevede che entro un anno dalla cancellazione della società la domanda nei confronti dei soci (per il pagamento di debiti sociali) possa essere notificata presso la sede della società.

Appare non corretto, salvo che si ritenga non applicabile la postergazione del quinquennio alla responsabilità dei soci, ricorrere alla notifica ai soci degli atti relativi alla società.

Durante il quinquennio pare invece corretta la possibilità di notifica degli atti presso la sede sociale o presso il domicilio del liquidatore.

E dovrebbe essere possibile poter modificare la sede sociale oppure il liquidatore, non essendo realistico pensare che non possano intervenire fatti o situazioni che non lo rendano necessario.

In tale prospettiva, stante la estinzione “civile” della società e dei suoi organi, è necessario stabilire a chi spetta il diritto di modificare la sede sociale (anche solo quale domicilio per i rapporti “fiscali”) oppure a chi spetti il diritto di nominare altro “liquidatore”; se la logica potrebbe attribuire tale diritto ai soci, tale ipotesi non trova una precisa previsione giuridica, né peraltro sarebbero attuabili le necessarie forme di pubblicità che presuppongono una società attiva presso il Registro delle imprese.

## **La responsabilità del liquidatore e degli altri soggetti**

Da un lato vi è stata l'inversione dell'onere della prova a carico del liquidatore, dall'altro vi è stata l'estensione delle previsioni dell'art. 36 del DPR 602/73 a tutti i tributi ed i contributi.

L'entità dell'appesantimento della responsabilità del liquidatore con l'inversione dell'onere della prova va valutata in rapporto alla “postergazione fiscale” degli effetti della cancellazione.

Così come va attentamente la responsabilità già precedentemente previste dall'art. 36 del DPR 602/73 i cui termini non sono stati modificati dalle novità normative (le responsabilità degli amministratori se non nominati i liquidatori, dei soci che hanno ricevuto beni nei due anni precedenti la liquidazione o durante la liquidazione, o gli amministratori che hanno compiuto atti di liquidazione nei due anni precedenti lo scioglimento oppure hanno occultato attività sociali).

Se precedentemente era ipotesi abbastanza rara che l'ente impositore potesse agire nei confronti di tali soggetti visti gli stretti termini per l'azione e viste le prove che doveva fornire, oggi l'ipotesi può diventare piuttosto frequente.

E nella struttura delle previsioni dell'art. 36 si dovranno chiarire diversi dubbi, tenendo presente che la norma utilizza un sistema che evoca quelli propri di altre procedure (quale ad esempio il fallimento in cui il curatore però dispone di uno stato passivo che accerta e fa stato sull'entità e gradi di privilegio dei debiti)<sup>26</sup>.

## **La decorrenza delle nuove norme**

L'Agenzia delle entrate ritiene che la norma relativa alla “postergazione quinquennale” sia di carattere procedurale per cui è in vigore per tutte le società che hanno già chiesto o ottenuto la

---

<sup>26</sup> Ed andranno analizzati diversi aspetti di tale responsabilità, ad esempio: che responsabilità può essere attribuita per pretese tributarie che al momento in cui si è proceduto a pagamenti di debiti di ordine inferiore erano sconosciute, oppure non conoscibili, oppure non definitive in quanto in pendenza di ricorso oppure semplicemente non scadute in presenza di obiettive previsioni di incasso di altri crediti? Vanno utilizzati i criteri “stratificati” nella giurisprudenza in materia di bancarotta preferenziale, anche se i presupposti sono ben diversi?

cancellazione dal Registro delle imprese al momento dell'entrata in vigore del D.L. purché non siano trascorsi i cinque anni previsti.

Tale lettura, ancorché formalmente condivisibile, crea però non pochi problemi applicativi, ad esempio: eventuali pretese tributarie definitive in quanto non impugnate (per carenza di interesse oppure per impossibilità in quanto la società è era estinta a tutti gli effetti nella vigenza della precedente normativa) costituiscono titolo per la riscossione dei tributi oppure si deve ritenere che vi sia una rimessione in termini (implicita??) per l'impugnazione?

Pare certo invece che l'estensione della responsabilità ex art. 36 a tutti i tributi non ha carattere procedurale mentre qualche dubbio può sorgere per l'inversione dell'onere della prova a carico del liquidatore.

Parrebbe corretto affermare che tale estensione riguardi i tributi e contributi il cui presupposto si verifichi dal momento di entrata in vigore della novità normativa (nell'interpretazione più favorevole al debitore); ma è chiaro che, salvo interventi normativi, solo la giurisprudenza darà risposta ai molti dubbi esistenti.

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

Art. 1, commi 626 e 627, L. 190/2014

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

I nuovi riferimenti temporali sono i seguenti:

- |  |            |
|--|------------|
| - data possesso dei beni:                                      | 01.01.2015 |
| - data di riferimento della perizia:                           | 01.01.2015 |
| - termine per il versamento e per il giuramento della perizia: | 30.06.2015 |

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

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

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

## **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 1.1.2015 siano esse quote, azioni o diritti di acquisto non quotati anche se riferibili a titoli quotati (diritti di opzione, warrant, obbligazioni convertibili)<sup>27</sup>;
- Terreni edificabili
- Terreni agricoli

I beni devono essere posseduti il 1.1.2015 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 1.1.2015).

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**

- **8%** sull'intero valore per le partecipazioni qualificate e per i terreni (edificabili e non).
- **4%** 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.

---

<sup>27</sup> se la mancata quotazione il giorno 1.1.2015 deriva da sospensione del titolo 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.

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

## **Termini**

### ***Pagamento dell'imposta sostitutiva***

In unica soluzione entro il 30.6.2015

*oppure*

Tre rate annuali (30.6.2015 – 30.6.2016 – 30.6.2017) con maggiorazione del 3% annuo.

Il pagamento può liberamente essere oggetto di compensazione in F24.

### ***Redazione e giuramento perizia***

30.6.2015 con riferimento alla data del 1.1.2015.

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 1.1.2015 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 1.1.2015 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 1.1.2015, 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. 147/2013, art. 1, comma 156

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 DICHIARAZIONE DEI REDDITI PRECOMPILATA

D.Lgs. 175/2014 – artt. da 1 a 5

E' prevista in via sperimentale dal 2015 la precompilazione dei modelli 730 da parte dell'Agenzia delle Entrate utilizzando i dati contenuti nelle certificazioni dei sostituti d'imposta, le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria e i dati trasmessi da parte di soggetti terzi, ferma restando per il contribuente la facoltà di presentazione del 730 "ordinario" o del modello Unico.

## ***Trasmissione delle certificazioni da parte dei sostituti***

In funzione di tale nuovo strumento i sostituti d'imposta devono trasmettere all'Agenzia delle Entrate le certificazioni delle somme e dei valori corrisposti, in via telematica ed entro il 7 marzo di ogni anno (gli ex "CUD" ora "CU"<sup>28</sup> dovranno essere consegnati ai percettori sempre entro il 28 febbraio). Tale comunicazione, contenente in sostanza gli stessi dati del mod. 770 semplificato con eccezione di quelli relativi ai versamenti, ma al momento non sostituisce la presentazione del modello 770 medesimo.

Si segnala che è prevista la sanzione (senza cumulo per le violazioni multiple) di 100 euro per ogni per ogni certificazione omessa, tardiva o errata.

In occasione di tale trasmissione telematica i sostituti d'imposta dovranno comunicare (con possibilità di successiva rettifica) all'Agenzia delle Entrate anche la "sede telematica" (propria o di un intermediario incaricato) per la ricezione delle comunicazioni relative ai conguagli derivanti dalla liquidazione dei modelli 730 (modelli 730-4), scadenza prima prevista per il 31 marzo.

## ***Trasmissione dei dati relativi ad oneri detraibili e deducibili da parte di soggetti terzi***

I soggetti che erogano mutui agrari e fondiari, le imprese assicuratrici, gli enti previdenziali e le forme pensionistiche complementari devono trasmettere all'Agenzia delle Entrate la comunicazione dei dati in loro possesso relativi agli oneri entro il 28 febbraio di ogni anno<sup>29</sup>, scadenza prima prevista il 30 di aprile.

## ***Trasmissione dei dati relativi alle prestazioni sanitarie***

Sono previsti inoltre obblighi di comunicazione in relazione agli oneri sanitari da parte dei soggetti erogatori e fornitori (comprese le farmacie e compresi i dati risultanti dalle ricette) per cui il contribuente si sia avvalso della tessera sanitaria; tali obblighi però decorreranno dalle spese del 2015 per cui saranno disponibili per i modd. 730 da presentare nel 2016.

## ***Disponibilità e presentazione del modello 730 precompilato***

A decorrere dal 2015, l'Agenzia delle Entrate renderà disponibile telematicamente (direttamente al contribuente su apposita sezione del sito web dell'Agenzia o all'intermediario da questi delegato) il modello 730 precompilato relativo al periodo d'imposta precedente ai titolari di redditi di lavoro dipendente o assimilati (compresi i pensionati) che possono avvalersi dell'assistenza fiscale, entro il 15 aprile di ogni anno.

Il modello 730 precompilato potrà essere accettato o modificato dal contribuente (congiungendolo eventualmente con quello del proprio coniuge), secondo modalità che saranno definite con un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate e viene presentato entro il 7 luglio (termine unificato anche per i 730 non precompilati):

- all'Agenzia delle Entrate, direttamente in via telematica<sup>30</sup>;

<sup>28</sup> Il relativo modello, che da quest'anno riguarda anche i lavoratori autonomi, è disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

<sup>29</sup> Le relative modalità sono state già previste con provvedimenti del mese di dicembre.

<sup>30</sup> Nuova possibilità precedentemente non prevista.

- al sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale;
- ad un CAF-dipendenti o un professionista, presentando anche la relativa documentazione, ai fini del rilascio del visto di conformità al quale (solo questi soggetti) sono obbligati.

In caso di 730 precompilato messa a disposizione di uno solo dei coniugi non è possibile presentare il modello congiunto all'Agenzia delle Entrate.

I soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate devono trasmettere alla medesima i relativi modelli comprensivi del mod. 730-4 sempre entro lo stesso termine del 7 luglio (nello stesso file).

I nuovi termini previsti in relazione ai modelli 730 potranno essere modificati con regolamento del MEF.

## **Consegna al contribuente della copia della dichiarazione**

Prima della trasmissione della dichiarazione e comunque entro il 7 luglio, i sostituti d'imposta, i CAF e i professionisti devono consegnare al contribuente la copia della dichiarazione elaborata e del relativo prospetto di liquidazione.

## **Poteri di controllo dell'Agenzia delle Entrate**

Nel caso di presentazione del 730 precompilato senza modifiche che incidano sulla determinazione del reddito o dell'imposta, direttamente o per il tramite del sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, non viene effettuato il controllo formale (art. 36-ter del DPR 600/73) sui dati relativi agli oneri deducibili e detraibili e il controllo preventivo per i rimborsi superiori a 4.000 euro in presenza di detrazioni per familiari e/o di eccedenze relative alla precedente dichiarazione; tale primo controllo viene comunque effettuato in caso di trasmissione da parte di CAF o Professionisti e nei confronti di questi ultimi anziché del contribuente.

In ogni caso di trasmissione, resta comunque fermo il controllo, nei confronti del contribuente, della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni.

## **Rilascio del visto di conformità**

L'attività di verifica della conformità cui sono obbligati solo CAF e Professionisti viene effettuata su tutti i dati della dichiarazione (es. oneri deducibili e detraibili, ritenute), compresi quelli forniti dall'Agenzia delle Entrate in sede di precompilazione e comporta responsabilità diretta secondo le regole successivamente esposte.

## **Regime sanzionatorio in caso di visto infedele sui modelli 730**

In relazione ai modelli 730, i CAF e i professionisti che rilasciano il visto di conformità infedele (non più soggetti alla sanzione amministrativa) sono tenuti al pagamento dell'imposta, della sanzione del 30% ex art. 13 del D.Lgs. 471/97 e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'art. 36-ter del DPR 600/73, salvo che provino che il visto infedele sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.

Il CAF o il professionista possono evitare il pagamento dell'imposta e degli interessi (il cui obbligo di conseguenza ricade nuovamente sul contribuente) presentando entro il 10 novembre dell'anno in cui la violazione è stata commessa una dichiarazione rettificativa del contribuente oppure, nel caso questi non intenda presentarla, una comunicazione dei dati relativi alla rettifica.

In tale ipotesi il CAF o il Professionista ha facoltà di ravvedere la sanzione con versamento entro la stessa data di un ottavo della medesima (3,75%).

## **Controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate**

Ai fini della verifica del visto di conformità, l'Agenzia delle Entrate trasmette in via telematica le richieste di documenti e di chiarimenti relativi ai modelli 730 al soggetto che ha rilasciato il visto di conformità entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di trasmissione della dichiarazione.

Il soggetto richiesto dovrà fornire in via telematica la documentazione e i chiarimenti richiesti entro 60 giorni.

Entro ulteriori 60 giorni l'Agenzia Entrate comunicherà l'esito del controllo con l'indicazione dei motivi dell'eventuale rettifica con facoltà dell'interessato di segnalare, sempre entro ulteriori 60 giorni, eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente.

In caso di rettifica non contestata il pagamento della sanzione del 30% ridotta di un terzo al 20% e degli interessi fino al mese precedente l'elaborazione della comunicazione evita la riscossione della sanzione piena e degli interessi ulteriori.

### **Incremento del massimale delle polizze per l'apposizione del visto**

E' previsto che il massimale minimo della polizza assicurativa obbligatoria che deve essere stipulata dal CAF o dal professionista sia aumentato da 1.032.913,80 euro a 3.000.000,00 di euro (massimale minimo che deve comunque essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti e al numero dei visti di conformità rilasciati).

Tale modifica riguarda peraltro anche il rilascio degli altri visti conformità (dichiarazioni annuali IVA e IDD per la compensazione dei relativi crediti sopra il limite di Legge).

### **Compensi per l'attività di assistenza fiscale**

Sono aboliti i compensi per i sostituti d'imposta e per i CAF e i Professionisti è invece prevista una rimodulazione, a carico del bilancio dello Stato, già con l'anno 2015 per l'assistenza 2014.

### **Requisiti dei CAF per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale**

Con l'art. 35 del D.Lgs. 175/2014 vengono modificati i requisiti necessari per ottenere o mantenere l'autorizzazione dell'Agenzia delle Entrate allo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale da parte dei CAF.

In sintesi stabili i seguenti requisiti ed adempimenti:

- i CAF-dipendenti devono essere presenti in almeno un terzo delle Province (considerando unitariamente i soggetti appartenenti ad associazioni federazioni, ecc.);
- è prevista una relazione tecnica dalla quale emergano gli elementi organizzativi previsti dalla norma con la previsione degli obblighi formativi del personale che saranno stabiliti con apposito provvedimento; con decadenza dall'autorizzazione in caso di verifica di non corrispondenza da parte dell'Agenzia delle Entrate.
- invio annuale di almeno l'1% della media annuale dei 730 complessivamente presentati nell'ultimo triennio all'Agenzia delle Entrate (sempre considerando unitariamente i soggetti appartenenti ad associazioni federazioni, ecc.);
- possibilità di avvalersi, oltre alle società di servizi, esclusivamente di Commercialisti, Consulenti del Lavoro e di Periti ed esperti iscritti al 30/9/93 agli appositi ruoli presso le CCIAA diplomati in ragioneria o laureati in economia o giurisprudenza.

# ALTRE NOVITA' FISCALI

## Razionalizzazione dell'esercizio delle opzioni per alcuni regimi fiscali

Art. 16 del D.Lgs. 175/2014

Con effetto dal periodo di imposta successivo a quello incorso al 31/12/2014 vengono modificate le modalità e i termini per esercitare le opzioni per aderire ai regimi:

- della trasparenza fiscale (triennale);
- del consolidato fiscale (triennale);
- della “tonnage tax” (decennale);
- di determinazione del valore della produzione netta IRAP da parte delle imprese individuali e delle società di persone, in contabilità ordinaria, applicando la disciplina per le società di capitali (triennale).

L'esercizio dell'opzione per i suddetti regimi avverrà nell'ambito della dichiarazione dei redditi o Irap presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

## Credito d'imposta ricerca e sviluppo (commi 35 e 36)

Viene modificata la disciplina del credito d'imposta (pari al 25-50%) per le attività di ricerca e sviluppo. La “nuova” agevolazione è riconosciuta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati da tutte le imprese nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014 e fino a quello in corso al 31/12/2019.

### *Attività di ricerca e sviluppo agevolabili*

Sono agevolabili:

- i lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;
- la ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui al seguente punto;
- l'acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati o altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi;
- la produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Non si considerano, invece, attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

### *Costi di ricerca e sviluppo agevolabili*

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono agevolabili le spese relative a:

- personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico;
- quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con

- apposito DM, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro;
- spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le *start up* innovative;
  - competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

### ***Misura dell'agevolazione***

Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 25% delle spese sostenute (nella misura minima di 30.000 euro) in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31/12/2015 (2012, 2013 e 2014, per i soggetti "solari").

La misura è elevata al 50% con riferimento alle spese per personale altamente qualificato e per contratti di ricerca "*extra muros*".

Il credito d'imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di euro 5.000.000 per ciascun beneficiario.

### ***Utilizzo del credito d'imposta***

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24 e deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi.

Ai fini della fruizione del credito d'imposta non si applicano il limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000 euro e il limite massimo per la compensazione di 700.000,00 euro.

### **"Patent box" (commi da 37 a 45)**

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014 viene introdotto un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo e/o dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali quali opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi, processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

### ***Soggetti beneficiari***

Possono fruire dell'agevolazione tutti i titolari di reddito d'impresa.

L'opzione è consentita a condizione che i soggetti svolgano attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con Università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione di beni immateriali.

### ***Regime di tassazione agevolato***

L'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito complessivo del 50% (30% nel 2015 e 40% nel 2016) dei redditi derivanti dalla concessione in uso a terzi o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali sopra richiamati.

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale e i costi complessivi sostenuti per produrre tale bene.

Non concorrono a formare il reddito complessivo le plusvalenze derivanti dalla cessione dei suddetti beni immateriali ma l'esclusione si applica a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali agevolabili entro la chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione.

### ***Durata dell'opzione***

L'opzione per il regime di tassazione agevolata è irrevocabile e vincolante per cinque esercizi.

### **Aumento delle aliquote IVA (commi 718 e 719)**

L'aliquota Iva del 10% aumenta all'11% dal 1/1/2016 e al 12% dal 1/1/2017.

L'aliquota Iva del 22% aumenta al 24% dal 1/1/2016 e al 22,5% dal 1/1/2017.

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

### **Aliquota sugli e-book al 4% (comma 667)**

Con effetto dal 1/1/2015 viene estesa l'applicazione dell'aliquota ridotta al 4% a tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN anche veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico (anche CD o DVD) o tramite mezzi di comunicazione elettronica (e-book).

### **Aliquota sui pellet al 22% (comma 711)**

Con effetto dal 1/1/2015 i pellet vengono esclusi dall'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10% per cui si rende applicabile l'aliquota Iva ordinaria nella misura del 22%.

### **Proroga aliquota Iva al 10% "marina resort" (comma 237)**

Le previsioni di assimilazione della prestazioni dei cd. "marina resort" a quelle di alloggio, con l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta al 10%, è prorogata al 31/12/2015.

### **Le spese del professionista prepagate da committente (art. 10 D.L. 175/2014)**

Con tale intervento normativo e con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2015 le spese di vitto e alloggio del professionista sostenute direttamente dal committente non costituiscono compenso in natura del medesimo.

Con tale previsione viene definitivamente eliminata la farraginoso procedura che già dal 2006 andava applicata per rendere deducibili tali spese dal reddito del professionista e vengono inoltre eliminate tutte le problematiche relative all'assoggettamento ad eventuali contribuzioni integrative previdenziali.

E' opinione che tale previsione si estenda sotto il profilo soggettivo anche agli artisti <sup>31</sup>(oltre che ai professionisti) ed anche alle spese diverse da quelle di vitto ed alloggio, quali le spese di viaggio<sup>32</sup>.

### **Tributi locali - Il rinvio della "local tax" – proroga aumento Tasi**

L'entrata in vigore della tassa comunale unica cd. "local tax" è stata differita al 1/1/2016 per cui anche per il 2015 si continua ad applicare l'IMU e la TASI<sup>33</sup>.

Il comma 679 conferma anche per il 2015 la possibilità di aumento dell'aliquota Tasi dello 0,8 per mille, a condizione che siano finanziate detrazioni d'imposta o altre misure relative alle abitazioni principali e alle unità immobiliari ad esse equiparate. Di conseguenza:

- l'aliquota massima del 10,6 per mille (IMU + TASI) può aumentare fino all'11,4 per mille;
- l'aliquota relativa alle abitazioni principali (diverse dalle categorie catastali A/1, A/8 e A/9), per le quali non è dovuta l'IMU, può essere al massimo del 3,3 per mille (2,5 + 0,8).

---

<sup>31</sup> In quanto la disposizione è collocata nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo.

<sup>32</sup> In tal senso la nota di lettura di lettura predisposta dal servizio di bilancio del Senato n. 55 del luglio 2014 disponibile sul sito [www.senato.it](http://www.senato.it) e circolare CNDCEC n. 37/IR del 9/1/2014 par. 3.

<sup>33</sup> Manca la proroga dell'entrata in vigore della cd. "Imu secondaria" che deve sostituire alcune imposte "minori" quali la Tosap, l'imposta comunale sulla pubblicità, i diritti sulle pubbliche affissioni, la Cosap ed il canone per l'installazione di mezzi pubblicitari.



## **Unificazione definizione dell'immobile non di lusso per le agevolazioni prima casa in ambito Iva e in ambito Imposta di registro**

La definizione di immobile non di lusso agli effetti delle agevolazioni per la prima casa era differente nei due ambiti sopra indicati, ora è stata unificata dall'art. 33 del D.Lgs. 175/2014 nella definizione di immobili abitativi nelle categorie catastali A2, A3, A4, A5, A6, A7 E A11.

Rimane ancora il riferimento al DM 2.8.69 nel n. 127-undecies della Tab A, parte III, all. al DPR 633/72 per discriminare l'applicazione dell'aliquota del 10% e del 22%.

## **Aumento della ritenuta sui bonifici per ristrutturazione edilizia e risparmio energetico (comma 657)**

Con effetti dal 1 gennaio 2015 l'entità delle ritenute effettuate dalle banche e dalla posta sui bonifici per ristrutturazioni edilizie e risparmio energetico è raddoppiata e viene quindi stabilita nella misura dell'8%. Rimangono ferme tutte le altre norme relative a tale ritenuta.

## **La proroga delle agevolazioni recupero patrimonio edilizio e risparmio energetico**

È prorogata la detrazione Irpef del 50% delle spese sostenute per interventi volti al recupero del patrimonio edilizio sostenute fino al 31/12/2015. Rimane invariato il limite massimo di spesa detraibile pari a 96.000 euro.

Relativamente alle misure antisismiche e alle opere di messa in sicurezza statica degli edifici è prorogata la detrazione Irpef del 65% per le spese sostenute fino al 31/12/2015, nel limite massimo di 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare facente parte dell'edificio.

La detrazione Irpef del 36-50% delle spese sostenute per l'acquisto o assegnazione di unità immobiliari site in fabbricati interamente recuperati con interventi di restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione da imprese e cooperative edilizie è prorogata in relazione agli atti di acquisto o assegnazione effettuati fino al 31/12/2015, entro l'importo massimo di 96.000 euro per unità immobiliare.

La detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici adibiti all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione si applica alle spese sostenute fino al 31/12/2015, nel limite massimo di spesa di 10.000 euro e indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione.

La detrazione Irpef/Ires del 65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (anche relativi a parti comuni di edifici condominiali) si applica alle spese sostenute fino al 31/12/2015.

La detrazione Irpef/Ires del 65% è estesa alle spese documentate e rimaste a carico del contribuente:

- per l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari sostenute dall'1/1/2015 al 31/12/2015, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000 euro;
- per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, sostenute dall'1/1/2015 al 31/12/2015, nel limite massimo di detrazione pari a 30.000 euro.

L'art. 12 del D.Lgs. 175/2014 ha abrogato l'art. 29, comma 6 del DL 185/2008, che prevedeva l'invio di un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte dei contribuenti che intendono fruire della detrazione Irpef/Ires del 55-65% per la riqualificazione energetica degli edifici, relativamente ai lavori che proseguono oltre il periodo d'imposta in cui sono iniziati.

## **Erogazioni liberali onlus**

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014 vengono incrementate la detrazione d'imposta e la deduzione dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle ONLUS e dei soggetti che gestiscono iniziative umanitarie:

- viene incrementato da 2.065 euro a 30.000 euro l'importo massimo su cui computare la detrazione IRPEF del 26% spettante alle persone fisiche;
- viene incrementata da 2.065,83 euro a 30.000 euro, la deduzione massima ai fini Irpef/Ires spettante alle imprese.

## **Tracciabilità pagamenti ad associazioni sportive (comma 137)**

Il limite di tracciabilità dei pagamenti e degli incassi nei confronti delle società, associazioni ed altri enti sportivi dilettantistici, nonché degli altri soggetti che adottano il regime agevolato della L. 398/91, viene aumentato da 516,46 euro a 1.000,00 euro.

I versamenti e i pagamenti di somme di importo pari o superiore a 1.000,00 euro devono, quindi, essere effettuati:

- tramite conti correnti bancari o postali intestati all'associazione;
- mediante carte di credito o bancomat;
- altri sistemi che consentano concretamente lo svolgimento di efficaci e adeguati controlli (es.: assegni non trasferibili).

## **Variazione del tasso di interesse legale**

In attuazione dell'art. 1284 c.c., con effetto dal 1/1/2015 il DM 11.12.2014 diminuisce il tasso di interesse legale allo 0,5% in ragione d'anno, rispetto all'1% stabilito dal DM 12.12.2013 con effetto dal 1/1/2014.

## **Decorrenza**

Il nuovo tasso di interesse legale dell'0,5% si applica dall'1.1.2015.

## **Effetti ai fini fiscali**

Ai fini fiscali, la diminuzione del tasso di interesse legale dall'1.1.2015 ha rilevanza, in particolare, in relazione:

- alla procedura di ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18.12.97 n. 472;
- all'adesione agli inviti al contraddittorio, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 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 D.Lgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- all'acquiescenza all'accertamento, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- all'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- alla conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 del D.Lgs. 31.12.92 n. 546, in caso di versamento rateale delle somme dovute.

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

## **Effetti ai fini contributivi**

Ai fini contributivi, la diminuzione del tasso di interesse legale ha effetto, in particolare, in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, 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.