

LEGGE DI STABILITÀ 2016 E LE ALTRI NOVITÀ FISCALI DI PERIODO

**Roberto Bianchi - dottore commercialista e revisore legale
Professore a contratto di diritto tributario presso
Università degli studi di Firenze, Dipartimento Scienze Giuridiche e
Università LUISS di Roma, Dipartimento Scienze Giuridiche**

A CURA DI:

INDICE DEGLI ARGOMENTI

**IL SUPER AMMORTAMENTO SUGLI
INVESTIMENTI**

**L'ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI E
L'ESTROMISSIONE DELL'IMMOBILE DA PARTE
DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE**

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

INDICE DEGLI ARGOMENTI

LE MODIFICHE AI REGIMI PER I CONTRIBUENTI MINORI

**MODIFICHE DISCIPLINA TRIBUTI ENTI LOCALI
IMU E TASI**

NOVITÀ IN MATERIA DI IMMOBILI

INDICE DEGLI ARGOMENTI

RECUPERO EDILIZIO E RISPARMIO ENERGETICO

RIVALUTAZIONE QUOTE E TERRENI

**NUOVA DISCIPLINA DELLE VARIAZIONI IVA
NELLE PROCEDURE CONCORSUALI**

INDICE DEGLI ARGOMENTI

**LA REVISIONE DELLE SANZIONI
AMMINISTRATIVE**

NOVITÀ IN TERMINI DI RISCOSSIONE

**NUOVO LIMITE DI UTILIZZO DEL DENARO
CONTANTE**

**IL SUPER AMMORTAMENTO SUGLI
INVESTIMENTI
ART. 1 CO. 91 - 94
LEGGE STABILITÀ 2016**

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

CONSIDERAZIONI GENERALI

la legge di stabilità 2016 introduce una norma finalizzata ad agevolare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi per i titolari di **reddito d'impresa** e di lavoro autonomo

a **differenza** delle **precedenti agevolazioni “Tremonti”** (anche quella “quater” che riconosceva un credito d’imposta del 15%)

la norma

la norma

non è un’agevolazione da fruire solo nell’anno in cui avvengono gli investimenti, bensì si “spalma” lungo la durata del periodo di ammortamento fiscale tabellare, ovvero nel periodo di deduzione del contratto di leasing, poiché incrementa il costo fiscale del bene del 40%

art. 1 c. 94 non rileva acconti 2015 e 2016

non vi sono vincoli alla cessione del bene. Se il bene viene venduto prima del termine del piano di ammortamento, semplicemente non sfrutteremo appieno il vantaggio offerto (posto che plus e minus sono calcolate sui valori effettivi). Il residuo beneficio non può essere trasferito all’acquirente, che entra in possesso di un bene usato

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

non rileva per conteggio conti su periodo in corso al 31.12.15 e 31.12.16 art. 1 c. 96

CONSIDERAZIONI GENERALI

maggiorazione 40%
costo di acquisto beni

ai fini imposte
sui redditi

titolari di
reddito
d'impresa e di
lavoro
autonomo*

quote
ammortamento
e canoni
locazione
finanziaria

acquisto beni mobili strumentali nuovi
dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016

* Professionisti art. 54 c. 1 (cassa) deroghe per quote di ammortamento (art. 102 c. 1) Norma ADC 146/2001

No per superminimi L.244/2007 art. 1 c. 96 e segg. per i quali la cassa è elemento totalizzante che caratterizza tutto, dal bene strumentale al servizio

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

LE IMPOSTE INTERESSATE DAL BONUS SONO IRPEF E IRES

ai fini IRAP la relazione tecnica precisa che la deduzione avviene in via extracontabile

 pertanto

occorre effettuare una distinzione



i soggetti IRPEF
abbiano esercitato l'opzione per la determinazione della base imponibile IRAP in forza alle regole previste per i soggetti IRES

 la

art. 5 bis D.Lgs.
446/1997 IRAP



Telefisco 2016



NO

da come è scritta la norma non c'è spazio nemmeno x dire che x il 5 bis le ditte individuali e le società di persone possano ottenere il 40% in più di costo nell'IRAP

i soggetti IRPEF



agevolazione è esclusa per effetto dell'applicazione del principio di derivazione (rilevano gli ammortamenti indicati nel conto economico)

agevolazione si riflette anche ai fini IRAP poiché si applicano di fatto le regole previste per il reddito d'impresa

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

LE IMPOSTE INTERESSATE DAL BONUS SONO IRPEF E IRES

sotto il profilo
soggettivo

va segnalato

che la agevolazione è
ampia in quanto
interessa sia i titolari
di reddito d'impresa
che di lavoro
autonomo

sotto il profilo
oggettivo

va segnalato

che il **beneficio**
riguarda
esclusivamente le
quote di
ammortamento e i
canoni di leasing, con
esclusione dei canoni
di noleggio

sotto il profilo
temporale

va segnalato

che il **periodo** in cui
deve avvenire
l'acquisto dei beni va
dal 15 ottobre 2015
(quindi riguarda
acquisti effettuati
anche prima
dell'entrata in vigore
delle **Legge di Stabilità**)
al **31 dicembre 2016**



una cosa è il momento a partire dal quale
beneficerò dell'agevolazione, altra cosa è la finestra
temporiale entro la quale devo acquisire il bene

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AMBITO SOGGETTIVO

soggetti che producono
reddito d'impresa o di lavoro autonomo

non rileva forma giuridica
né regime contabile adottato

si «vecchi» minimi
no forfettari

non rileva data inizio
attività
(anche se nel 2015 o
2016)

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AMBITO SOGGETTIVO

l'agevolazione riguarda tutti i titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo

a prescindere

dal regime contabile adottato

a prescindere

dalla forma giuridica utilizzata

dalla data di inizio dell'attività (non è richiesta l'esistenza del soggetto a una certa data)

quindi

possono beneficiare del bonus anche soggetti di nuova costituzione

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AMBITO SOGGETTIVO

qualche dubbio sussiste per i vecchi minimi

in quanto

sono sicuramente esclusi i forfettari

in quanto

per tali soggetti di fatto non esistono gli ammortamenti anche se si potrebbe sostenere che l'agevolazione riguardi direttamente il costo di acquisto la cui deduzione sarebbe maggiorata del 40% nell'anno di acquisizione del bene (situazione di vantaggio ma nel contempo consentirebbe anche a questi soggetti di fruire dell'agevolazione)

per tali soggetti non sono deducibili gli ammortamenti per effetto delle particolari regole di determinazione del reddito

non hanno una determinazione analitica del reddito

quota di ammortamento maxi anche se c'è rischio di fuori tetto (€ 15.000) ma l'anno successivo diventeremo ordinari e avremo una perdita che si ripercuote negli anni successivi



IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AMBITO OGGETTIVO

1

BENI MATERIALI STRUMENTALI NUOVI

2

ALIQUOTA DI AMMORTAMENTO PARI O SUPERIORE A 6,5%

3

ESCLUSI BENI IMMATERIALI FABBRICATI E COSTRUZIONI

4

ESCLUSI BENI CONTENUTI IN TABELLA ALLEGATA A LEGGE

5

ACQUISIZIONE DIRETTA O LEASING (NO NOLEGGIO)

non è stato chiarito, ma dovrebbero agevolarsi anche le costruzioni in economia



attenzione la Tremonti quater aveva il codice ATECO 28 e il tetto minimo di € 10.000

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AMBITO OGGETTIVO

esclusi beni immateriali fabbricati e costruzioni

i
gli

beni immateriali (e a maggior ragione gli **oneri pluriennali**)

fabbricati (abitativi e strumentali), nonché le **costruzioni** (anche quelle leggere nonostante per tali beni l' aliquota di ammortamento è del 10%)

impianti fotovoltaici parte integrante dell'immobile **ammortizzati al 4%** (restano agevolabili quelli che mantengono la qualifica di beni mobili)

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AMBITO OGGETTIVO

sono esclusi



i beni indicati nell'allegato 3 alla legge di stabilità, in cui si indicano alcuni Gruppi e Specie della Tabella di cui al DM 31.12.1988 (a esempio condutture, materiale rotabile, ferroviario e tramviario, aerei, ecc.)



sono agevolabili

acquisti diretti e le acquisizioni mediante leasing, con la conseguenza che restano esclusi i **contratti di noleggio e le locazioni operative**



occorre che il contratto di leasing abbia la caratteristica di avere una opzione di acquisto unilaterale facoltativa concessa al concedente

non è stato chiarito, ma dovrebbero agevolarsi anche le costruzioni in economia

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

REQUISITO NOVITÀ

chiarimenti prassi «Tremonti uno, bis, ter e quater»



- **acquisto diretto da produttore o commerciante**
- **acquisto da soggetti diversi, purchè bene non sia mai stato utilizzato da alcuno (ma messo in funzione)**
- **bene esposto in «show room» è considerato nuovo**
- **per beni «complessi» requisito novità sussiste anche in presenza di beni non nuovi purchè non prevalenti**

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

REQUISITO NOVITÀ

requisito della novità chiarimenti forniti dall'Agenzia in merito all'agevolazione "Tremonti" (circ. n. 90/E/2001, n. 4/E/2002, n. 44/E/2009 e n. 5/E/2015), secondo le quali sono nuovi



beni destinati all'esposizione (show room)



beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene, nonché quelli acquistati presso soggetti diversi purché il bene non sia mai stato utilizzato (quindi mai entrato in funzione)



beni complessi, ossia che comprendono al proprio interno anche beni usati, il requisito della novità sussiste se viene fornita un'attestazione in merito alla irrilevanza del componente usato rispetto all'insieme (prevalenza dei componenti nuovi rispetto a quelli usati)



IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AMBITO TEMPORALE

momento effettuazione investimento



- acquisti effettuati da 15 ottobre 2015 a 31 dicembre 2016
- **acquisto beni mobili: consegna o spedizione**
- contratti di appalto: ultimazione prestazione → se SAL divisibili rilevanza SAL liquidati definitivamente
- beni acquisiti in leasing: data consegna a utilizzatore

in linea generale si applicano le **regole** della **competenza** di cui all'art. 109 del TUIR (anche per i **professionisti** per i quali di fatto le **regole** sugli **ammortamenti** e i **leasing** sono le **medesime previste** per le **imprese**)

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AMBITO TEMPORALE

conseguentemente

per i beni acquisiti in proprietà si deve aver riguardo alla data di consegna o spedizione, tenendo conto che eventuali clausole che differiscono il passaggio della proprietà determinano anche il differimento del momento in cui è fruibile l'agevolazione (a eccezione delle clausole di riserva della proprietà e delle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, che ai fini fiscali sono irrilevanti)

per i beni acquisiti mediante contratto di appalto, la regola è l'ultimazione della prestazione (con conseguente differimento del momento in cui il bene è agevolato), a meno che il contratto non preveda la liquidazione di SAL definitivi nel qual caso rileva l'importo di tali SAL liquidati

per i beni in leasing, invece, si deve aver riguardo alla data in cui il bene è consegnato all'utilizzatore (risultante dal verbale di consegna).

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AMBITO TEMPORALE

conseguentemente

serve l'entrata in funzione del bene, per capire quando iniziare a prendere il vantaggio. Bene acquistato novembre 2016 ed entrato in funzione nel 2017. L'investimento è realizzato nel 2016, quindi il beneficio spetta, ma poiché l'ammortamento inizia nel 2017, il bonus inizierà a considerarlo solo dal 2017

X l'appalto conta il completamento, salvo nel caso di SAL dove allora rileva l'accettazione irrevocabile del SAL: quindi se l'appalto per 1.000 per la costruzione del macchinario si completerà nel 2017 ma nel periodo agevolato liquido SAL per 800, posso computare l'agevolazione sull'80% dell'investimento. Del bonus inizierò a beneficiare nel momento in cui il macchinario finito entrerà in funzione, calcolando il 40% sull'80% ragguagliato dell'impianto

imprese si applica la riduzione alla metà nel primo esercizio (**no per i professionisti**)

X i leasing rileva consegna. Se questa avviene nel periodo agevolato poi sono deducibili i canoni di competenza (anche post 2016) e, pare di poter concludere, anche l'ammortamento sul futuro prezzo di riscatto (Assilea 29/10/2015)

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

FUNZIONAMENTO

variazione in diminuzione quadro RF quota maggiorata pari al 40% ammortamento
(no a conto economico)

variazione in diminuzione quadro RF quota maggiorata pari al 40% quota capitale canone
(circolare Assilea 29.10.2015: scorporo quota interessi con criterio forfetario D.M. 24.04.1998)

irrilevanza maxi ammortamento per plus/minus,
per plafond deducibilità spese di manutenzione e
per calcolo acconti 2015 e 2016 no agevolazione
(necessario ricalcolo)

ammortamenti

leasing

altri aspetti

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

FUNZIONAMENTO

alcune puntuazioni



se l'ammortamento civistico eccede la quota deducibile fiscalmente



variazione in diminuzione è pari al 40% della quota fiscale deducibile calcolata con le % del DM **31.12.1988** (ferma restando la variazione in aumento della differenza tra ammortamento civistico e ammortamento deducibile)

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

FUNZIONAMENTO

alcune puntualizzazioni



controverso il caso di ammortamento civilistico
inferiore alla quota massima deducibile fiscamente

in questo caso

si potrebbe affermare che l'agevolazione è pari al 40% dell'ammortamento tabellare (% del DM 31 dicembre 1988) e non della quota iscritta a conto economico. Tale conclusione si spiega con la circostanza che la norma prevede un'agevolazione fiscale pari al 40% del costo di acquisizione del bene

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

FUNZIONAMENTO

alcune puntualizzazioni

canoni di leasing



agevolazione è parametrata alla sola quota capitale, con conseguente previo scorporo della quota interessi utilizzando anche il criterio forfettario IRAP (circolare Assilea 25/2015)

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

FUNZIONAMENTO

alcune puntualizzazioni



plusvalenze e minusvalenze



maggiori ammortamenti dedotti non assumono rilievo (da qui l'ulteriore osservazione che non deve essere stanziata la fiscalità differita)

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

FUNZIONAMENTO

alcune puntualizzazioni



calcolo degli acconti



l'agevolazione deve essere sterilizzata (con conseguente
“ricalcolo” dell’imposta che sarebbe dovuta senza
l’agevolazione)

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

AUTOVETTURE

aumento 40% soglie di deduzione art. 164 lettera b TUIR



- auto non assegnate (imprese e lavoratori autonomi) aumento limite da € 18.076 a € 25.306 (utilizzo percentuale ammortamento 20%)
- auto agenti e rappresentanti limite da € 25.823 a € 36.152 (utilizzo percentuale ammortamento 25%)
- deduzione super ammortamento (40%) → applicazione percentuali ammortamento a nuove soglie

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

autovetture

l'agevolazione si applica non direttamente sulle quote di ammortamento o sui canoni, bensì incrementando del 40% la soglia massima di costo fiscale rilevante per gli automezzi di cui alla lett. b) dell'art. 164



veicoli a uso promiscuo (non assegnati ai dipendenti) con **innalzamento del tetto di rilevanza da euro 18.076 a euro 25.306;**

veicoli utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio, l'innalzamento da euro 25.823 a euro 36.152.

su tali nuove soglie si applica la percentuale di ammortamento rispettivamente del **20%** e del **25%**, a cui applicare le percentuali di rilevanza, rispettivamente del **20%** e del **80%**

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

autovetture

per quanto riguarda i veicoli di cui alla lett. a) dell'art. 164 (veicoli esclusivamente strumentali deducibili al 100%), nonché quelli di cui alla lett. b-bis) dello stesso art. 164 (veicoli assegnati in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta deducibili al 70%)



applicano le **regole previste** per gli altri beni strumentali ossia l'**incremento del 40% del costo di acquisizione**

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

superammortamento auto

- **costo € 10.000 => disciplina ordinaria => quota anno 1 10,0% di € 10.000 = € 1.000 più quota agevolata € 400 totale € 1.400 deducibile per 280**
- **disciplina agevolata => quota anno 1 10,0% di € 10.000 = € 1.000 più quota agevolata € 400 totale € 1.400 deducibile per 280**
- **costo € 40.000 disciplina ordinaria => quota anno 1 10,0% di € 18.076 = € 1.807,60 deducibile per € 365,2**
- **disciplina agevolata => quota anno 1 10,0% di € 25.306 = € 2.530,60, deducibile per € 506,12**

AUTOVETTURE

NORMA	VEICOLI	DEDUCIBILITÀ
ART. 164, C. 1, LETT. A), N. 1)	STRUMENTALI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA	100% SUL COSTO MAGGIORATO DEL 40%
ART. 164, C. 1, LETT. A), N. 2)	USO PUBBLICO	100% SUL COSTO MAGGIORATO DEL 40%
ART. 164, C. 1, LETT. B-BIS)	USO PROMISCOU AL DIPENDENTE PER LA MAGGIOR PARTE DEL PERIODO D'IMPOSTA	70% SUL COSTO MAGGIORATO DEL 40%
ART. 164, C. 1, LETT. B)	AGENTI E RAPPRESENTANTI DI COMMERCIO	80% SUL COSTO MAGGIORATO DEL 40%, NEL LIMITE DI € 36.152
ART. 164, C. 1, LETT. B)	SITUAZIONI DIVERSE DALLE PRECEDENTI	20% SUL COSTO MAGGIORATO DEL 40%, NEL LIMITE DI € 25.306
ART. 164, C. 1, LETT. B)	PROFESSIONISTI ED ARTISTI	20% SUL COSTO MAGGIORATO DEL 40%, NEL LIMITE DI € 25.306

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

disciplina riserve

1

società di persone

minor reddito attribuito per trasparenza non incrementa costo fiscale partecipazione e la distribuzione utile non lo riduce (in quanto eccedente reddito attribuito per trasparenza)

2

società di capitali

super ammortamenti non determinano alcun impatto su riserve di utili che se distribuite costituiscono dividendi in capo ai soci

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

DISCIPLINA RISERVE

risulta interessante valutare l'**impatto dell'agevolazione sulla fiscalità delle riserve delle società** in quanto:



società di persone



società di capitali



variazione in diminuzione determina un minor reddito attribuito per trasparenza ai soci, e un conseguente minor incremento del costo fiscale della partecipazione il quale è incrementato in misura pari al reddito imputato per trasparenza; la successiva distribuzione del maggior utile che si è realizzato grazie all'agevolazione non determina un corrispondente decremento del costo fiscale della partecipazione in quanto le distribuzioni di utili rilevano fino a concorrenza del reddito imputato per trasparenza

non si realizza alcun impatto sulla fiscalità delle riserve, atteso che la distribuzione di riserve di utili risultanti dal bilancio costituiscono dividendi tassati in capo ai soci ex art. 47 del TUIR

segue esempio



IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

DISCIPLINA RISERVE

S. di P., la cassazione è definitiva ed è x trasparenza, avremo una parte di utile civile che non è stato attribuito ai soci e di conseguenza non ha incrementato il costo della partecipazione

SRL ha acquistato un bene x € 100.000, ha dedotto € 140.000, la variazione in diminuzione x € 40.000 fa sì che utile di € 50.000 x € 40.000 non ha pagato imposte.



distribuisce utile civile di € 50.000, si avrà che una parte dell'utile non avrà pagato imposte non x questo è una riserva in sospensione di imposta (mantiene lo status di riserva libera) e rappresenta un dividendo che va tassato in capo al socio



pertanto quando si andrà a distribuire non decrementerà il costo della partecipazione

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

disciplina riserva esempio

Esempio:

- **acquisto macchinario € 100.000 quota 25%. Primo anno > quota ordinaria € 12.500 quota agevolata in DR pari a € 5.000**
- per una snc si tratta di un **reddito non attribuito ai soci** quindi **non incrementa il costo della partecipazione** ma in **caso di distribuzione non si decrementa il costo della partecipazione**, quindi utile totale pari a € 100.000 di cui € 5.000 seguono la disciplina di cui sopra
- per una srl si tratta di una **riserva non tassata e non in sospensione d'imposta**. In caso di **distribuzione generando dividendo tassabile in capo ai soci**

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

ALTRI ASPETTI

cumulabile con
altre
agevolazioni
(salvo verifica
normativa altra
agevolazione)

assenza
meccanismo
di recupero
agevolazione
in presenza
di vendita
bene

assenza di
meccanismo
di recupero
in assenza
opzione
riscatto beni
in leasing

salvo limitazioni
previste dall'altra
agevolazione



anche per
cessione contratto
di leasing

IL MAXI AMMORTAMENTO SUGLI INVESTIMENTI

ALTRI ASPETTI

nella gestione dell'**agevolazione** in questione si deve tener conto anche dei **seguenti aspetti**



norma non prevede divieti di cumulo con altre agevolazioni

non vi sono meccanismi di recupero



l'obbligo di verificare se nell'ambito della disciplina di altre agevolazioni non vi siano divieti di cumulo

dell'**agevolazione** fruita in caso di cessione del bene durante il periodo di ammortamento o anche successivamente al momento in cui è terminato l'**ammortamento**, così come nulla è previsto in caso di cessione del contratto di leasing o di cessione dopo l'avvenuto riscatto, ovvero di mancato esercizio del riscatto

l'**agevolazione** non determina differenze temporanee con conseguente esclusione della **fiscalità** differita, trattandosi di un'**agevolazione definitiva**

**ASSEGNAZIONE, TRASFORMAZIONE
IN S.S. E CESSONE AGEVOLATA DI
BENI AI SOCI**

**ART. 1 CO. 115-120 LEGGE STABILITÀ
2016**

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

soggetti attivi interessati

ultima edizione finanziaria 2002
Legge 28 dicembre 2001, n.
448/2001, circ. 40/E/2002 oltre alla
circ. 112/1999 (L. 18 febbraio 1999,
n. 28) e circ. 25/E/2007

- le società in nome collettivo (anche in contabilità semplificata)
- le società in accomandita semplice (anche in contabilità semplificata)
- le società a responsabilità limitata
- le società per azioni,
- le società in accomandita per azioni

non citate

- le società cooperative (rel.ne accompagnamento «avvenuta penalizzazione progressiva della disciplina delle società di comodo»)
- le società di fatto (comprese nell'ambito soggettivo dalla circ. 112/99, ma **ambito oggettivo** ?)
l'immobile è della società di fatto solo se l'immobile è strumentale

comprese le società in liquidazione (circ. 188/1998, risp. 1)

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

da non confondere con
ultimo provvedimento
stabilità 2007 (art. 1, co.
111, della legge 29
dicembre 2006, n. 296)
che chiedeva una
compagine di persone
fisiche

soggetti passivi interessati

primi dubbi

**soci (persone fisiche o giuridiche) che
siano tali al 30 settembre 2015)**

casi particolari



in caso di
operazioni
straordinarie
neutrali lo status
di socio al **30**
settembre 2015 va
verificato sulla
dante causa (circ.
112/99, par. 2.3)

non necessario
che al momento
dell'assegnazione i
soci siano gli stessi
(e con le stesse
aliquote) presenti
al **30.09.2015** ma
non devono
sussistere soci
nuovi, eccezione
fatta per gli eredi

circ. 112/1999

in caso di
partecipazione
con usufrutto lo
status di socio
agevolato è in
capo al nudo
proprietario

possibile esistenza
di socio società
fiduciaria

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

cio che discrimina è
l'esistenza del contratto di
locazione

ambito oggettivo

art. 43 c. 2 TUIR «immobili utilizzato
esclusivamente nell'esercizio
dell'attività di impresa a prescindere
dalla sua qualificazione catastale»

sono assegnabili gli immobili **diversi** da quelli strumentali per **destinazione**



1. immobili patrimonio (compresi quelli delle immobiliari di gestione che sono oggetto e non strumento dell'attività)
2. immobili strumentali per natura locati o comunque non utilizzati direttamente
3. immobili merce
4. non sono assegnabili i singoli diritti ancorché reali beni mobili iscritti in pubblici registri



autoveicoli (art. 164 TUIR) non strumentali nell'accezione di beni senza i quali l'attività d'impresa non potrebbe essere eseguita

nessuna agevolazione sul valore normale del bene ma solo sull'imposta sostitutiva

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

non presente nel codice civile

ma che cosa è l'atto di assegnazione?
bene trasferito ai soci a fronte di una riduzione necessaria di patrimonio netto (almeno un euro)

Circ. 112/E/1999 => la società assegna quando un elemento dell'attivo patrimoniale trasferito a un socio ha in contropartita la necessaria riduzione del patrimonio netto di almeno € 1 senza la quale non vi sarebbe assegnazione

1. **entro il 30 settembre 2016 (la delibera di assegnazione e non la semplice delibera (depositata e attesa 90 gg. per opposizione creditori) di riduzione del capitale sociale mentre se utilizzo solo riserve non ho problemi)**
2. in caso di riduzione del capitale sociale occorre programmare l'atto in modo che considerata la tempistica dei 90 giorni per le opposizioni dei creditori
3. l'atto deve rispettare la *par condicio* dei soci, ma non è necessario assegnare a tutti beni agevolati => conguagli a esempio con poste del passivo
4. se l'atto non rispetta la *par condicio* esso comporta la modifica delle quote, operazione possibile **se tutti i soci sono d'accordo secondo notariato triveneto (notariato triveneto I.G.24 - riduzione del capitale in misura non proporzionale - 1° pubbl. 9/06)**
5. il rispetto della *par condicio* non sussiste se l'**assegnazione avviene tramite recesso**
Recesso compatibile con assegnazione agevolata (nel co. 118 è citato l'art. 47 c. 7 TUIR (fiscalità del recesso)) – circ. 40/E/2002 importo recesso = dividendo per il socio

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

determinazione base imponibile imposta sostitutiva

valore normale e valore fiscalmente riconosciuto



immobili possibile valore catastale
se →
base imponibile negativa →
conclusione diversa



operazione
possibile circ.
40/2002 e 39/2008

base imponibile negativa

conclusione diversa

valore non inferiore al minore tra
«normale» e «catastale»
possibile anche intermedio tra i due

Es. srl che affitta immobili di pregio iscritti per € 5 mln nell'attivo patrimoniale, oggi un acquirente è disposto a pagare € 10 mln per acquistare quegli immobili che hanno un calore catastale di € 1 mln:
✓ Se vendessi in modo ordinario plus di € 5 mln che al 27% genera IRES per € 1.375 mln
✓ Se vendessi a valore catastale, base imponibile negativa (al max assegno a 5 mln e un euro) base imponibile pari a 0

dovrebbe prevalere l'interpretazione più recente e pertanto diamo per scontato che la base imponibile positiva non sia un elemento essenziale per eseguire l'assegnazione agevolata



ex co. 4 art. 52 DPR 131/86

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

determinazione base imponibile imposta sostitutiva

valore normale e valore fiscalmente riconosciuto

chi ha beneficiato della rivalutazione ex c. da 16 a 23 dell'art. 15 del D.L. 185/2008 (3% immobili amm.li e 1,5% immobili non amm.li) dobbiamo ricordare



**costo fiscalmente
riconosciuto
art. 109 TUIR**



**immobili rivalutati
quote di ammortamento
2009/2012 non dedotte**



**costo fiscalmente riconosciuto
superiore a dato di bilancio**

diminuisce la base imponibile dell'imposta sostitutiva la quale è rappresentata dal confronto tra il valore normale/catastale e il valore fiscalmente riconosciuto (acquisto rivalutato – fondo di ammortamento + i quattro anni di ammortamento non dedotti)

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

interpello positivo: non sono di comodo, quindi 8% interpello parziale, è un delirio
l'assegnazione non genera base imponibile IRAP

imposta sostitutiva (sia dirette che IRAP)

differenza tra valore normale e valore fiscalmente riconosciuto

Legge 27 dicembre 2006, n. 296 co.
111 – 118 (Finanziaria per il 2007)

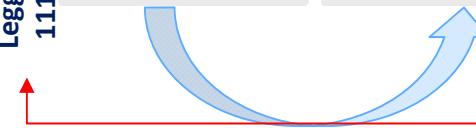


- **8% misura ordinaria (società operative)**
- **10,5% misura per società di comodo (che tali siano in almeno due anni su 2013/2015)**

verificare quadri
RS 2013/14/15



- ✓ che tali siano in almeno due anni su 2013/2015
- ✓ irrilevante se lo status di comodo deriva da non operatività o perdita sistematica



non di comodo per **adeguamento**? Non di comodo per cause di **esclusione/disapplicazione**? nel 2007 x lo scioglimento agevolato delle società di comodo la circ. 25/E/2007 disse che era di comodo x **adeguamento** e x causa **disapplicazione**

13% nel caso in cui l'operazione determini la restituzione ai soci di riserve in sospensione d'imposta (non spetta il credito per l'imposta da rivalutazione)

necessaria solo se quella riduzione di patrimonio netto avviene andando ad attingere a una riserva in sospensione di imposta

13% su saldo attivo netto

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

norma di assegnazione agevolata

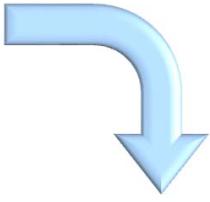
aspetto più complicato

effetti per il socio (snc problemi quasi zero)

art. 29 L. 449/1997 – copia e incolla modifiche citazioni perché nel 2004 modificati gli articoli del TUIR «non si applica art. 44 TUIR «se attribuisci riserve di capitale il costo della partecipazione viene ridotto» oggi art. 47»



il precedente art. 44 trattava solo di 3 co. dell'attuale art. 47 mentre il fatto che attribuire riserve di utili fosse un **dividendo** lo stabiliva il vecchio art. 41 oggi tuttavia contenuto nell'art. 47



emendamento finale che oggi afferma al c. 118 «non si applica l'art. 47 ma limitatamente al co. 1 ultimo periodo e ai co. da 5 a 8», pertanto il comma 1 si applica «i dividendi sono tassabili (riserve di utili tassabili se ti assegno un immobile (dividendo))



poi aggiunge: «non si applica nemmeno la presunzione secondo la quale escono prima le riserve di utili»



la disciplina del socio letteralmente sarebbe «non si applicano i commi 5, 6 e 7»

comma 5 «se utilizzo riserve di capitali non riduco il costo della partecipazione»

ma lo stesso c. 118 una riga sotto afferma «il valore dei beni assegnati riduce il costo della partecipazione»

si riduce il **costo della partecipazione** ma considerando ciò su cui ho pagato l'**imposta sostitutiva** che prima incrementa il **costo della partecipazione**

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

aspetto più complicato

effetti per il socio

società

€ 1.500 V.Ca.

€ 1.000 C.F.R.

€ 1.500 V.N.

€ 500 imponibile
imposta sostitutiva

socio

utilizzate € 1.000 di riserve
di capitale

assegnati
beni
al socio

costo della partecipazione
€ 5.000

il costo della partecipazione del socio, di nominali
€ 5.000, x effetto dell'assegnazione si incrementa di € 500
(imponibile sostitutiva) e si riduce di € 1.500 (V.N.)

costo riconosciuto della partecipazione dopo l'assegnazione € 4.000

dividendo tassabile in capo al socio € 1.000

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

aspetto più complicato

effetti per il socio

socio

€ 750 V.Ca.

€ 1.000 C.Fi.Ri.

socio

€ 0 imponibile imposta sostitutiva

assegnati beni al socio

utilizzate € 1.000 di riserve di capitale

costo della partecipazione € 5.000

il costo della partecipazione del socio, di nominali € 5.000, × effetto dell'assegnazione e si riduce di € 1.000 (V.N.C.)

costo riconosciuto della partecipazione dopo l'assegnazione € 4.000

dividendo tassabile in capo al socio € 700

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

aspetto più complicato

effetti per il socio

Incremento

Costo fiscale delle quote/azioni x quanto assoggettato a sostitutiva (plus/ricavo)

Decremento

Costo fiscale delle quote/azioni (netto degli accolli) per il valore normale dei beni ricevuti

Disapplicazione

Presunzione distribuzione prioritaria delle riserve di utili (art. 47, c. 1, secondo periodo e co. da 5 a 8)

Resta applicabile

Tassazione utili distribuiti sotto qualsiasi forma (art. 47, C. 1, primo periodo)

Resta applicabile

Imponibile utili in natura = valore normale (art. 47, c. 3)

Resta applicabile

Tassazione del «sottozero» circ. 26/E/2004

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

aspetto più
complicato

effetti per il socio



**valore normale dei beni assegnati (al netto dei debiti
acollati) riduce il costo della partecipazione =>
eventuale sottozero ([circ. 26/E/2004](#))**



**se la società assegnante è di persone non vi sono
effetti sul socio, nel senso che l'imposta sostitutiva
esaurisce l'obbligazione tributaria**

**l'8% esaurisce il prelievo tributario solo nelle società di persone ma non nelle società di
capitale dove dobbiamo aggiungere l'eventuale effetto sul dividendo che il socio deve
dichiarare in quanto ha ricevuto un bene in natura**

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

effetti per il socio



c. 118: non si applica l'art. 47 comma 1, ultimo periodo, e commi da 5 a 8 > significato sulla base delle precedenti interpretazioni (circ. 40/E/2002)



distribuite riserve da capitale il costo della partecipazione è ridotto del valore normale del bene assegnato ma prima incrementato dell'importo su cui la società ha versato imposta sostitutiva



distribuite riserve di utile solo l'eccedenza tra riserva attribuita e imponibile su cui la società ha versato imposta sostitutiva rileva come utile in capo al socio, e il costo della partecipazione non dovrebbe essere modificato

pertanto l'art. 47 c. 5 non lo si applica limitatamente alla base imponibile sulla quale la società ha corrisposto l'imposta sostitutiva

si applica invece il vecchio art. 41 (dividendo), quando a zero una riserva di utili, si ha un dividendo pare al VN (art. 47 c. 3 si applica sempre) $1.500 - 500 = 1.000$ dividendo tassato in capo al socio (26% o 49,72%)

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

Valore normale superiore al valore fiscalmente riconosciuto e immobile non è stato rivalutato nel 2008

- Immobile valore contabile e fiscale = 1.000
- **Valore normale/catastale = 1.500**
- Differenza su cui viene versata imposta sostitutiva = 500
- Riserva di utili attribuita per effetto dell'assegnazione = 1.000
- **Dividendo tassabile in capo al socio = 1.000 (1.500 - 500)**

Valore normale inferiore al valore fiscalmente riconosciuto e immobile non è stato rivalutato nel 2008

- Immobile valore contabile e fiscale = 1.000
- **Valore normale/catastale = 800**
- Differenza su cui è versata sostitutiva = 0
- Riserva di utile attribuita per effetto dell'assegnazione = 1.000
- **Dividendo tassabile in capo al socio = 800**

Valore normale superiore al valore fiscalmente riconosciuto e immobile è stato rivalutato nel 2008

- Immobile valore contabile = 1.000
- Valore fiscalmente riconosciuto = 1.100
- **Valore normale/catastale = 1.500**
- Differenza su cui è versata imposta sostitutiva = 400
- Riserva di utili attribuita per effetto assegnazione = 1.000
- **Dividendo tassabile in capo al socio = 1.100 (1.500 – 400)**

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

effetti per il bene



Assegnazione: atto che determina il trasferimento ad altri

l'assegnatario riceve il bene (immobile) al valore riconosciuto in capo alla società assegnante sul quale è stata versata imposta sostitutiva



la detenzione decorre dall'atto di assegnazione** (quindi se persona fisica occorre attendere un quinquennio per trasferire il bene senza tassazione diretta)**

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

imposte indirette



nel 2002 la sostitutiva cresceva leggermente per l'aspetto iva comportamento censurato a livello comunitario in quanto non è possibile concedere agevolazioni su un imposta armonizzata



* € 50 + € 50

** € 200 + € 200 + € 200

IVA applicabile ordinariamente, quindi tranne nel caso di immobile costruito e ultimato nel quinquennio precedente, IVA solo su opzione



in caso di **esenzione** (art. 10, punto 8 bis e 8 ter del DPR 633/72) **imposta di registro ridotta alla metà e ipocatastali*** sempre in misura fissa (no 4%) (anche per **strumentali** registro e ipocatastali fisse**)

LE ASSEGNAZIONI DEI BENI AI SOCI

imposte indirette – caso concreto



se non ho detratto l'IVA, l'immobile non è strumentale o l'ho acquistato da privato, l'assegnazione avviene fuori campo IVA

ipotizziamo di stare assegnando un immobile strumentale per il quale si è **detratta l'IVA**



di solito

caso raro del costruttore che ha ultimato nei 5 anni ante 2016 l'immobile stesso per cui **dovrebbe assegnare con IVA obbligatoriamente**



la norma di **default consente di assegnare in esenzione**
art. 10 c. 8 bis (abitativi) e 8 ter (strumentali)
conveniente se il socio è persona fisica perché in questo modo evito di versare IVA

registro è **ridotto alla metà** (se **abitativo 4,5% anziché 9%**
e è **prima casa** per il **socio destinatario 1% anziché 2%**, se **strumentale imposta di registro fissa** (€ 200) con ipocatastali € 200 + € 200 (e non € 50 + € 50 come nel caso di imposta proporzionale di registro))

al prorata art. 19-bis2 c. 4 DPR
633/72

rettifica della detrazione art. 19-bis2 c. 2
DPR 633/72

se non sono trascorsi 10 anni
dall'acquisto o dalle manutenzioni
incrementative

LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA

LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA

alternativa interessante all'assegnazione perché di fatto chiude la società (resta un ente collettivo ma essendo s.s. non ha partita IVA, non ha contabilità ed è di fatto una comunione di beni che si dichiarano in un modello Unico SP)

trasformazione agevolata

so lo immobiliari di
gestione possono accedere
alla trasformazione agevolata



oggetto sociale o stato di
fatto? Si se ho modificato il
codice ATECO

**necessario oggetto sociale esclusivo o principale
gestione immobili diversi da strumentali per destinazione**



atto di trasformazione avvenga



entro 30 settembre 2016



a favore di soci con tale status
al 30 settembre 2015 (con le
stesse regole e deroghe
previste per l'assegnazione)

LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA

trasformazione agevolata e analogia con assegnazione



- 1. ambito oggettivo uguale (immobili diversi da quelli strumentali per destinazione)**
- 2. base imponibile uguale**
- 3. imposta sostitutiva uguale**
- 4. affrancamento necessario
sospensione di imposta**

La società semplice perde il patrimonio netto - art. 170 TUIR
trasformazione regressiva - afferma che le riserve si intendono attribuite al socio se non sono più esistenti in un PN monitorabile dall'AE (se saldo in sospensione 13% necessario)

LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA

trasformazione agevolata e analogia con assegnazione



effetti sulla fiscalità diretta del socio:

non c'è un dividendo in natura perché i beni non vengono assegnati ai soci ma se ci sono riserve di utili e la società è una srl (e non una snc) si ritengono attribuite al socio al netto della base imponibile su cui è versata la sostitutiva

- 1 valore partecipazione incrementato dell'importo su cui la società ha versato imposta sostitutiva**

- 2 le riserve di utili delle società di capitali si intendono distribuite per l'eccedenza rispetto all'imponibile su cui la società ha versato imposta sostitutiva (tesi precedente norma sulle assegnazioni)**

LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA

trasformazione agevolata e analogia con assegnazione

effetti sulla fiscalità diretta del socio:

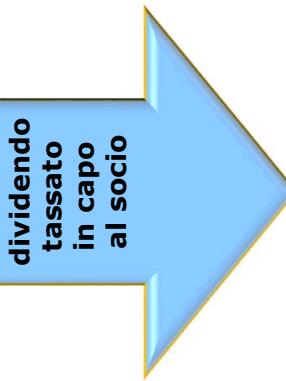
srl

**€ 1.000 la riserva
di utili esistente**

**€ 200 imponibile
imposta sostitutiva**

dividendo
tassato
in capo
al socio

socio



€ 800 (dividendo tassato in capo al socio)

49,72% concorre alla formazione del suo reddito

LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA

trasformazione agevolata e differenze con assegnazione

Aspetto IVA è molto semplice l'operazione nasce sempre come esente (tolto il caso in cui la società abbia costruito l'immobile nell'ultimo quinquennio e oggi si trasformi – operazione sempre imponibile)



- non essendovi trasferimento, non vi è imposta d'atto, se non nel caso di immobili costruiti da non più di 5 anni (IVA), ovvero imposte fisse ($200 + 200 + 200$)
- il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni viene aumentato dell'ammontare su cui è stata versata imposta sostitutiva (compreso il valore su cui è pagata imposta sostitutiva Circ. 25/E/2007)
- immobile **eredita** periodo detenzione dalla società

LA CESSIONE AGEVOLATA

LA CESSIONE AGEVOLATA

rappresenta una ottima alternativa rispetto all'assegnazione quando non tutti i soci sono interessati a vedersi intestato il bene oppure non riescono a rispettare la *par condicio*

la cessione agevolata non tocca il patrimonio netto per l'ovvio motivo che viene permesso un elemento dell'attivo (immobile) con un altro elemento dell'attivo che sarà liquidità o credito

riflessi sul conto economico:



assegnazione non ha riflessi sul conto economico



in caso di cessione l'eventuale plus o minus rispetto al v.f.r. è una plusvalenza (che non tasso in quanto ho già versato l'imposta sostitutiva)

LA CESSIONE AGEVOLATA

cessione agevolata analogie e differenze con assegnazione



**non si modifica il
patrimonio netto**



il differenziale



non vi è il problema se vi sono
riserve sufficienti per eseguire
l'operazione senza toccare il
capitale sociale



imputato a conto economico



plusvalenza



minusvalenza



variazione diminutiva



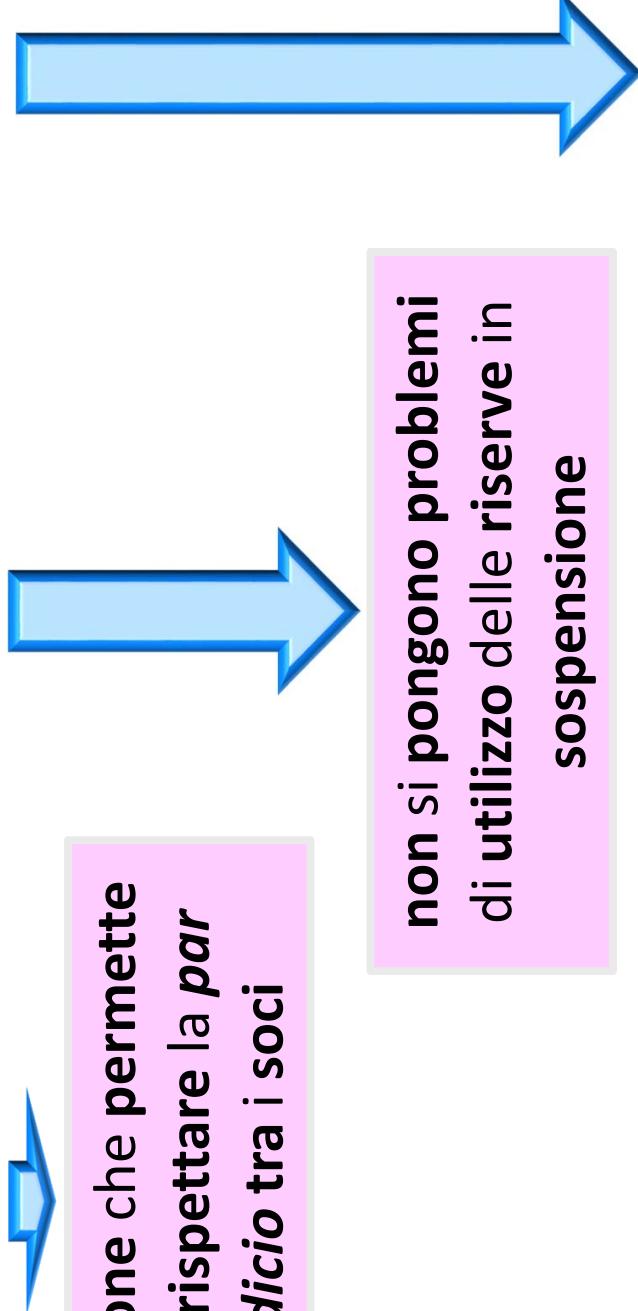
deducibile

minusvalenza da assegnazione non è mai
deducibile per effetto dell'art. 101 c. 1

TUIR

LA CESSIONE AGEVOLATA

cessione agevolata analogie e differenze con assegnazione



in quanto il patrimonio netto
non viene mai toccato (mai
13% sostitutiva)

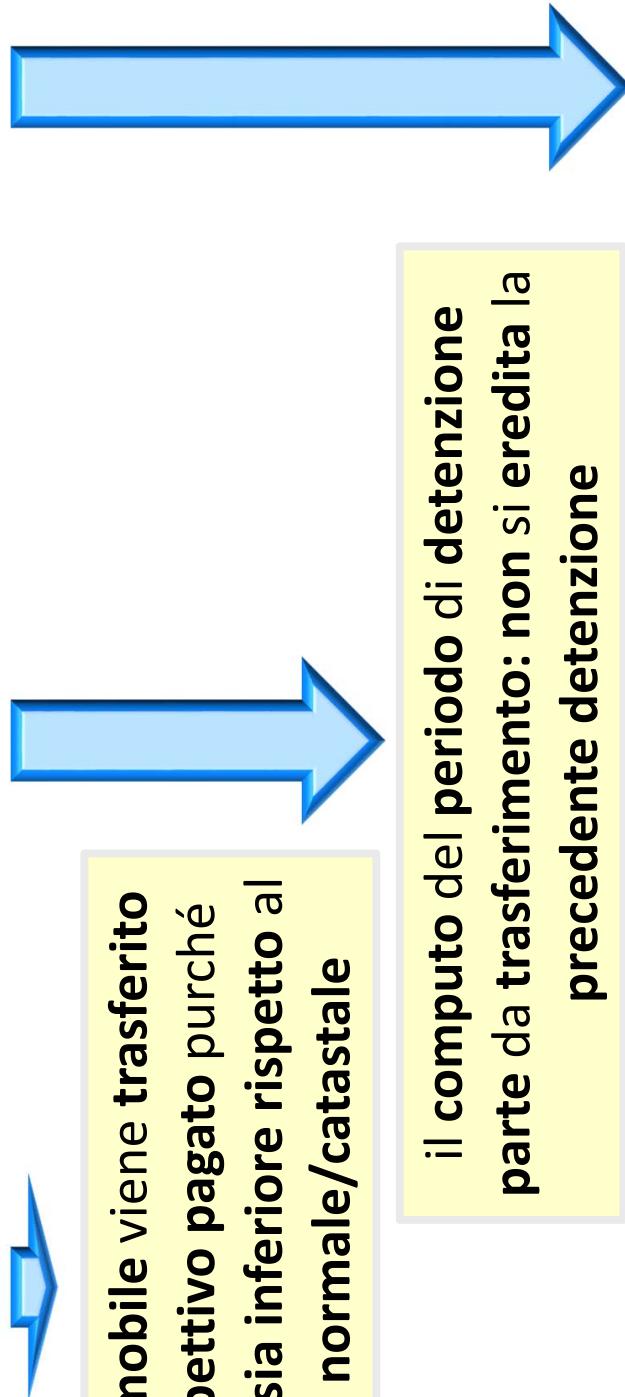
il credito verso il socio
potrebbe essere
compensato con il debito
per finanziamenti

attenzione alla postergazione

LA CESSIONE AGEVOLATA

la fiscalità dell'operazione è del tutto analoga all'assegnazione

cessione agevolata analogie e differenze con assegnazione



le imposte indirette vengono ridotte al 50% (**registro**) e in misura fissa le **ipocatasstali**, mentre se si applica IVA in presenza di immobili strumentali e acquirente soggetto IVA **scatta** il meccanismo del reverse charge
essendovi una cessione c'è sempre un imposta d'atto

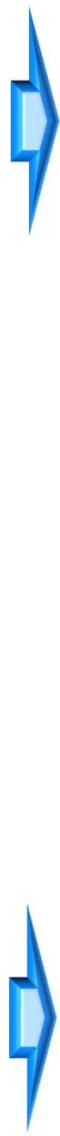
**ESTROMISSIONE AGEVOLATA
IMMOBILI IMPRENDITORE
INDIVIDUALE
LEGGE STABILITÀ 2016, ART. 1
COMMA 121**

**ultimi precedenti legge 244/2007 e circ. 15
aprile 2008 n. 39/E**

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI IMPRENDITORE INDIVIDUALE

ambito soggettivo esattamente come da circ. 15 aprile 2008 n. 39/E
operazione del tutto figlia dell'assegnazione e ha delle analogie evidenti
anche nella ditta individuale potrei avere un immobile che genera problemi fiscali

estromissione – imprenditore individuale



sì agevolazione



impresa individuale

anche impresa familiare

anche in liquidazione

anche acquisita per
donazione/successione post
31/10/2015

imprese in procedura concorsuale

imprese con attività cessata al
01/01/2016

imprese con immobile da estromettere
acquistato post **31/10/2015** o venduto
prima del **01/01/2016**

imprese concessa in affitto ante
01/01/2016

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI IMPRENDITORE INDIVIDUALE

estromissione – caratteristiche dell’immobile



strumentale per natura



anche se concesso in locazione

anche se categoria catastale abitativa

**posseduto al
31.10.2015
e al 01.01.2016**

libro inventari entro 31.05.16

libro cespiti ammortizzabili entro 31.05.16



opzione

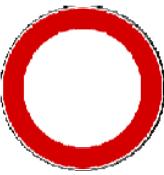
articolo partita doppia nel libro giornale (D – patrimonio netto – A – immobile)

**perfeziona
l’operazione di
estromissione se
con data certa**

**scrittura su libro cespiti
ammortizzabili**

immobili patrimonio

immobili magazzino



**NO
estromissione**

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI IMPRENDITORE INDIVIDUALE

estromissione – base imponibile



valore normale – costo fiscalmente riconosciuto



per scelta - in luogo del valore normale – il valore catastale
prima agevolazione

prontuario partendo dalla rendita già rivalutata del 5%

per la prima casa

Coefficiente 110

per tutti gli altri fabbricati appartenenti ai
gruppi catastali A e C (esclusi A10 e C1)

Coefficiente 120

per i fabbricati del gruppo B

Coefficiente 140

per i fabbricati A10 e D

Coefficiente 60

per i fabbricati C1 ed E

Coefficiente 40,80

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI IMPRENDITORE INDIVIDUALE

No IRPEF normale su quella che sarebbe una variazione in aumento nel modello Unico

isolo quel reddito dato dalla differenza tra valore catastale e valore di libro e su quello verso l'8%

Estromissione: imposta sostitutiva e unico

* La relazione tecnica prevede incassi sino al 2017

sostitutiva: 8% seconda agevolazione

stesse scadenze dell'assegnazione

1° rata (60%): 30/11/2016
2° rata: (40%) 16/06/2017*

senza interessi

SEAC? (31/05/2016)

Unico 2017 ? presumibilmente quadro RQ

compilo quadro in Unico e non pago: estromissione valida e ruolo su imposta e sanzioni

verso tutto il dovuto e dimentico quadro in Unico: integro Unico entro anno successivo con ravidimento

Risoluzione n. 228/E/2009

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI IMPRENDITORE INDIVIDUALE

autoconsumo è una operazione rilevante ai fini IVA

estromissione agevolata gestione IVA

ipotesi in cui **estromissione non è soggetta a IVA**

- immobile acquistato da un **privato o di provenienza dal patrimonio personale dell'imprenditore**
- immobile acquisito prima della entrata in vigore dell'**IVA (1° gennaio 1973)**
- immobile per il quale l'**IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto**

se operazione esente e non ho rettifica nè da pro rata
nè da detrazione, l'operazione non costa nulla

non c'è tassa fissa di imposizione indiretta perché
non c'è un atto di trasferimento

a prescindere dal trattamento IVA l'*estromissione*

non sconta mai registro e ipocatastali

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI IMPRENDITORE INDIVIDUALE

estromissione agevolata gestione IVA

cedente	abitativo termini	IVA
impresa costruttrice o di ripristino	entro 5 anni da ultimazione lavori oltre i 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibilità per obbligo di legge IVA 10% (4% prima casa; 22% abitazione di lusso)
qualsiasi cedente	strumentale	esente
impresa costruttrice o di ripristino	entro 5 anni da ultimazione lavori oltre i 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibilità per obbligo di legge IVA 22% (o 10%)
qualsiasi cedente		imponibilità opzionale IVA 22% (o 10%)

**LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI
IMPRESA
COMMI DA 889 A 896 DELL'ART. 1 L.
208/2015**

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

come legge 147/2013 ha effetti esclusivamente tributari

rivalutazione dei beni di impresa posseduti da società di capitali ed enti commerciali che **non adottano** i principi contabili int.li nella redazione del bilancio, regolata dai co. da 889 a 896 dell'art. 1 L. 208/2015

provvedimento di interesse marginale: solitamente i provvedimenti di rivalutazione risultano utili in periodi di **economia crescente**, al fine di incrementare il valore dei cespiti

le misure dell'imposta sostitutiva (non proprio ridotte) e il differimento degli effetti fiscale (al terzo periodo d'imposta successivo per gli ammortamenti, al quarto per il calcolo delle plusvalenze), contribuiscono a far scemare del tutto l'efficacia del provvedimento

questa rivalutazione, come quella precedente disciplinata dalla Legge 147/2013 (**Stabilità 2014**), ha **effetti esclusivamente tributari** (non è possibile la rivalutazione civilistica che in diversi casi sarebbe risultata utile), con la necessità che la stessa si **perfeziona solo** con il versamento di una imposta sostitutiva

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

RIVALUTAZIONE BENI
IMPRESA

ATTRIBUZIONE AL BENE NUOVO
VALORE

RIALLINEAMENTO

PAGARE IMPOSTA SOSTITUTIVA
PER SANARE DISALLINEAMENTO
TRA DATO CIVILISTICO E DATO
FISCALE

RIVALUTAZIONE
PARTECIPAZIONE DI
CONTROLLO E
COLLEGAMENTO

ATTRIBUIRE NUOVO VALORE
(MENO APETTIBILE
CAUSA PECS)

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

Legge, 28/12/2015 n° 208,
G.U. 30/12/2015

rivalutazione beni aziendali

come legge 147/2013 ha effetti esclusivamente tributari

tuttavia possono essere individuate alcune situazioni in cui comunque potrebbe profilarsi qualche interesse



beni con costo fisicamente riconosciuto molto basso per i quali si prevede una cessione nei prossimi anni

rivalutazione porta con sé un rafforzamento contabile del patrimonio netto e quindi potrebbe aiutare nei casi in cui il patrimonio netto sia stato eroso per perdite

considerato lo specifico rinvio introdotto nella legge di Stabilità 2016 per l'attuazione della rivalutazione, si deve far riferimento alle vecchie disposizioni e ai documenti di prassi già emanati, per quanto compatibili

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

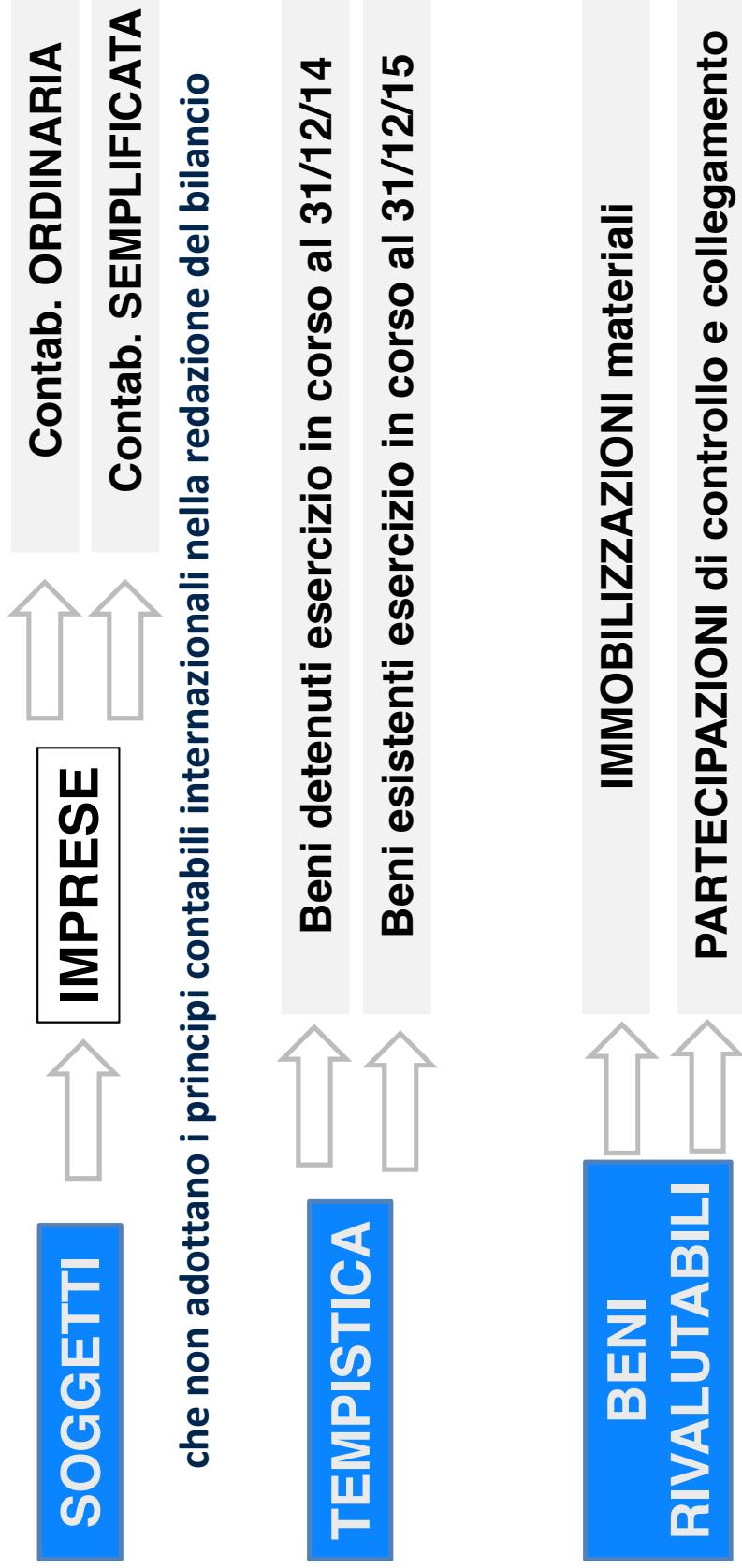
come legge 147/2013 ha effetti esclusivamente tributari

condizioni

facendo riferimento a soggetti con periodo d'imposta coincidenti con l'anno solare

- 1) beni rivalutabili se risultanti bilancio al **31.12.2014**
- 2) rivalutazione da eseguirsi bilancio al **31.12.2015**
- 3) beni appartenenti a medesima categoria omogenea
- 4) riconoscimento rivalutazione con pagamento imposta sostitutiva

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

EFFETTI FISCALI

Valore riconosciuto dal
2018

AMMORTAMENTI

PLAFOND SPESE DI MANUTENZIONE

Valore riconosciuto dal
2019

CESSONI

IMPOSTE DIFFERITE ANTICIPATE

CESSIONE DELBENE RIVALUTATO ANTE 2019

E SE SI VERIFICA LA CESSIONE DEL BENE
RIVALUTATO ANTE 2019



COSA SUCCIDE AI FINI DELLA DETERMINAZIONE
DELLA PLUSVALENZA?



SI CONSIDERA IL COSTO DEL BENE PRIMA DELLA
RIVALUTAZIONE



E SI GENERA UN CREDITO DI IMPOSTA PARI
AGLI IMPORTI VERSATI PER LA RIVALUTAZIONE

CASI PARTICOLARI

DA PRASSI PRECEDENTE

FUSIONE – SCISSIONE – CONFERIMENTO

- POSSIBILE RIVALUTAZIONE BENI RICEVUTI

LEASING

- NO RIVALUTAZIONE (SIA CONCEDENTE CHE UTILIZZATORE)

CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

- SI RIVALUTAZIONE CON PROSPETTO BOLLATO E VIDIMATO

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

condizioni

come legge 147/2013 ha effettu
esclusivamente tributari

in relazione al tema delle categorie omogenee

la rivalutazione non può interessare **selettivamente** i beni del contribuente, ma occorre aggiornare i valori di tutti i beni facenti parte della categoria omogenea di riferimento;

nell'ambito della medesima categoria omogenea occorre utilizzare un analogo criterio (valore interno o valore di mercato), ma è possibile utilizzare un diverso metodo (riduzione del fondo, aumento del costo storico, uso combinato delle due). Questo venne chiarito nella CM 18/E/2006

Circ. 11/E/2009 ha ribadito il concetto secondo cui una rivalutazione di natura tributaria non può condurre a iscrivere nell'attivo di bilancio un importo del bene rivalutato che sia superiore al valore di sostituzione corrente

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

come legge 147/2013 ha effetti esclusivamente tributari

condizioni

le categorie omogenee sono le seguenti

i beni mobili vanno suddivisi per anno di acquisizione e aliquota di ammortamento

i beni immobili vanno suddivisi tra: strumentali per natura, strumentali per destinazione, patrimonio, terreni non edificabili, aree fabbricabili

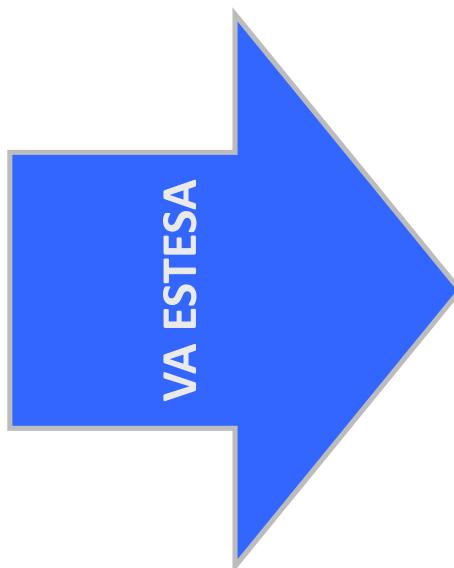
gli immobili merce sono espressamente esclusi dalla norma



della rivalutazione deve essere data menzione (criteri utilizzati, attestazione della congruità del valore e quant'altro) nell'inventario, nella nota integrativa e nelle relazioni allegate ai bilanci, a cura degli organi di amministrazione e di controllo

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

LA RIVALUTAZIONE



A TUTTI I BENI DELLA MEDESIMA
CATEGORIA OMOGENEA

LA PROCEDURA DI RIVALUTAZIONE

I CRITIERI PER STABILIRE L'APPARTENENZA ALLA
CATEGORIA OMOGENEA
AI SENSI DEL DM 162/2001

BENI IMMOBILI

BENI MOBILI ISCRITTI IN
PUBBLICI REGISTRI

BENI MATERIALI "ORDINARI"
DIVERSI DAGLI IMMOBILI E DAI
MOBILI ISCRITTI IN PUBBLICI
REGISTRI

CRITERI DI RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

BENI MATERIALI “ORDINARI”
AMMORTIZZABILI

CATEGORIE OMOGENEE



ANNO DI
ACQUISIZIONE

COEFF.TI DI AMM.TO

CRITERI DI RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

BENI MOBILI ISCRITTI IN PUBBLICI REGISTRI

CATEGORIE OMOGENEE DISTINTE

AEROMOBILI

VEICOLI

NAVI E
IMBARCAZIONI

E I VEICOLI A DEDUCIBILITÀ LIMITATA
EX ART. 164 DEL TUIR?

POSSENO ESSERE ESCLUSI DALLA
RIVALUTAZIONE

CRITERI DI RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

IMMOBILI

D.M. 162/2001 ART. 4 C. 5

N. 5 CATEGORIE OMOGENEE



AREE EDIFICABILI

FABBRICATI
STRUMLI PER
NATURA

FABBRICATI
PATRIMONIO

DESTINAZIONE
UBANISTICA

CIRCOLARE 57/E/2001:
LA STRUMENTALITÀ PER
DESTINAZIONE PREVALE SULLA
STRUMLALITÀ PER NATURA

IMMOBILI E AREA SOTTOSTANTE

IMMOBILI

PROBLEMATICA
SCISSIONE DEL BENE

UNA NON
AMMORTIZZABILE

AREA SOTTOSTANTE

UNA
AMMORTIZZABILE

FABBRICATO

METODI DI RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

I°

RIVALUTAZIONE DEL SOLO
COSTO STORICO

II°

RIVALUTAZIONE DEL
COSTO STORICO E FONDO AMM.TO

III°

RIDUZIONE DEL
FONDO AMM.TO

ALLUNGAMENTO DURATA
AMM.TO

SI MANTIENE LA DURATA
DELL'AMM.TO

CONSENTE QUOTE AMM.TO
SUL COSTO ORIGINARIO

Circ. 11/E/2009 ha ribadito il concetto secondo cui una rivalutazione di natura tributaria non può condurre a iscrivere nell'attivo di bilancio un importo del bene rivalutato che sia superiore al valore di sostituzione corrente

Circ. 18/E/2006 ha ribadito il concetto secondo cui è possibile applicare diversi metodi di rivalutazione all'interno della medesima categoria omogenea

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

IMPOSTA SOSTITUTIVA

16% BENI AMMORTIZZABILI

12% BENI NON AMMORTIZZABILI

10% SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE

detta **imposta sostitutiva** l'impostazione diretta (IRES, IRPEF e addizionali) nonché il tributo regionale (IRAP)

le disposizioni prevedono anche la possibilità di affrancare il “**saldo attivo di rivalutazione**” derivante dall’iscrizione di una **riserva** in contropartita ai maggiori valori attribuiti ai beni, versando una **imposta sostitutiva, distinta e aggiuntiva**, del 10%



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

MAGGIORI VALORI

effetti fiscali

«a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita (per «soltanto» a decorrere da 2018) mentre, ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, gli effetti decorrono dal quarto esercizio successivo (per «soltanto» da 01.01.2019)»

in caso di cessione a titolo oneroso, assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa o al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati nel corso del cosiddetto “periodo di sorveglianza” (2016/2018), il valore fiscale da utilizzare è quello **“non” rivalutato**

come indicato dalle Entrate, ai fini IRAP e per quanto concerne il cosiddetto “principio di derivazione” dal bilancio, il “differimento” degli effetti tributari **riguarda** anche il tributo regionale, con la conseguenza che gli ammortamenti determinati sui nuovi valori non potranno essere utilizzati prima del decorso dei tre anni (dal 2018)



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

MAGGIORI VALORI effetti fiscali

«a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita (per «solari» a decorrere da 2018) mentre, ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, gli effetti decorrono dal quarto esercizio successivo (per «solari» da 01.01.2019)»

gli effetti della rivalutazione, al contrario, non si perdono in presenza di operazioni straordinarie come, per esempio, le operazioni di conferimento neutrale

con riferimento alle spese di manutenzione (cosiddetto “plafond”), non capitalizzabili, il nuovo valore potrà essere utilizzato soltanto a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in cui è stata eseguita la rivalutazione (2018).

risulta **importante valutare** l'impatto della rivalutazione ai fini della disciplina sulle società “non” operative (o di comodo), giacché i maggior valori devono essere considerati a partire dal 2018



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

VERSAMENTO SOSTITUTIVA

rivalutazione beni

in unica rata

entro

termine di versamento saldo imposte sui redditi dovute per periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita



possibile compensazione «F24»

La rivalutazione è possibile sui beni presenti nel bilancio chiuso al 31/12/2014, deve essere eseguita nel bilancio chiuso al 31/12/2015 e le sostitutive devono essere versate nel 2016, tenendo conto della possibile compensazione con altri crediti e debiti del soggetto che rivaluta e dei possibili differimenti, con applicazione delle maggiorazioni, a titolo di interessi (la nota maggiorazione dello 0,40%).



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

VERSAMENTO SOSTITUTIVA

saldo attivo di rivalutazione beni

in **unica rata**

entro

termine di versamento saldo imposte sui redditi dovute per periodo d'imposta con riferimento al quale rivalutazione è eseguita

possibile compensazione «F24»

Il saldo attivo di rivalutazione, dal punto di vista fiscale, ha natura di riserva in sospensione e genera imponibile in capo alla società in caso di distribuzione ai soci (pur con riconoscimento di un credito d'imposta).

Gli effetti collegati alla distribuzione dello stesso si **realizzano immediatamente** all'**assegnazione**, pur essendo differito il riconoscimento della rivalutazione ai fini fiscali



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

VERSAMENTO SOSTITUTIVA

saldo attivo di rivalutazione beni

il saldo attivo può essere affrancato, in tutto o in parte, con il pagamento di una ulteriore imposta sostitutiva pari al 10%. Come indicato dalle Entrate circ. 11/E/2009, la base imponibile per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione deve essere quantificata “al lordo” dell’imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione, ancorché il saldo attivo venga esposto in bilancio al netto della detta imposta sostitutiva

Eseguendo l’affrancamento, il saldo attivo potrà essere liberamente distribuibile in capo ai soci, dal punto di vista tributario, essendo lo stesso parificato a una riserva già assoggettata a imposizione in capo alla società, con la conseguenza che l’eventuale distribuzione sarà tassata solo in capo ai soci con le regole disposte per i dividendi, ai sensi degli articoli 47, 59 e 89 del TUIR



se la società è trasparente, dopo aver pagato la sostitutiva, non vi sarà alcuna tassazione in capo ai soci.

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

VERSAMENTO SOSTITUTIVA

saldo attivo di rivalutazione beni

Il saldo attivo **non affrancato** può essere utilizzato anche per la copertura delle perdite di esercizio, senza che vi siano effetti; però, la distribuzione degli utili resta condizionata al **reintegro** della **riserva**, come **indicato** dall'art. 13, della Legge 342/2000, specificatamente richiamato (art. 2447 c.c.)



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

VERSAMENTO SOSTITUTIVA

prima di affrancare delle riserve



fare qualche valutazione sull'opportunità

per le **riserve in sospensione** non affrancate, non opera la presunzione art. 47 c. 1 TUIR. Quindi sarà **possibile distribuire** le riserve di capitale **senza che vi sia** una presunzione a carico di quelle in sospensione

Al contrario, si evidenzia che, quando nel **patrimonio societario** sono **incluse riserve di capitale e riserve di rivalutazione affrancate**, non è possibile procedere nella **distribuzione** di quelle di capitale, senza aver provveduto nella **distribuzione delle seconde**, che **costituiscono reddito in capo ai soci**. Le **riserve affrancate diventano infatti ordinarie riserve di utili**

per le imprese in contabilità semplificata, **non essendovi un monitoraggio del patrimonio netto**, non vi sarà neppure un saldo attivo iscritto

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

VERSAMENTO SOSTITUTIVA

la scelta se rivalutare o meno potrebbe dipendere

pertanto

dal regime contabile del contribuente

la rivalutazione non è particolarmente interessante per le società prossime alla chiusura, in quanto tale evento comporterà la **distribuzione del saldo attivo**, che **disinnescerà gli effetti della rivalutazione**, a meno di non provvedere all'affrancamento; in tale caso, comunque, il carico complessivo dell'operazione rischia di essere **significativo** ($16\% + 10\%$). Il tutto da accompagnare con le riflessioni legate al **differimento degli effetti fiscali**

al contrario, vista la mancanza del saldo attivo, l'operazione risulta comunque **più vantaggiosa** quando si ha a che fare con una **impresa in contabilità semplificata**

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

superminimi con inizio attività 2015: nel 2016 ?

a livello strettamente letterale si potrebbe ipotizzare
che dal 2016 non possono più applica il regime
agevolato



la previsione di copertura finanziaria fino al 2020
dimostra la volontà contraria del legislatore

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

113. Le disposizioni di cui alla lettera c) del comma 111 si applicano, per gli anni 2016, 2017, 2018 e 2019, anche ai soggetti che nel 2015 hanno iniziato una nuova attività, avvalendosi delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 65, della citata legge n. 190 del 2014, vigente anteriormente alle modifiche di cui alla lettera c) del comma 111."

QUADRO D'INSIEME

introdotto dalla L. 190/2014 con
scarso successo



proroga alla possibilità di accesso al regime di vantaggio ritenuto generalmente più conveniente



tassazione prevista nella misura del 15% del reddito determinato forfettariamente considerata la detrazione di imposta prevista per le imprese in cont. sempl. art. 13 c. 5 TUIR pari a € 1.104 e la franchigia IRAP di € 10.500 art. 11, c. 4 bis, del D.Lgs. 446/1997 diveniva conveniente solo al superamento di determinati soglie di ricavi e compensi spesso superiori a quelle indicate dalla stessa L. 190/2014

- è ragionevole ritenere che il regime di vantaggio possa continuare a essere applicato nel 2016 e seguenti sino al suo naturale esaurimento:
 - sulla base del principio di non discriminazione di trattamento tra minimi nati in anni differenti e per il principio di ragionevolezza per cui non avrebbe senso logico "nascere" in un regime per poi mantenerlo soltanto per un solo esercizio;
 - in forza dell'art. 10 co. 12-undecies del DL 192/2014 che stanzia, fino al prossimo 2020, le risorse necessarie a coprire i minori introiti nelle casse dello Stato derivanti dalla reintroduzione del regime agevolato.

senza un doveroso restyling il regime sarebbe rimasto lettera morta

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

Il regime forfettario QUADRO D'INSIEME

4 MODIFICHE SOSTANZIALI AL SISTEMA

INNALZAMENTO SOGLIE DI ACCESSO E PERMANENZA RICAVI E COMPENSI

MODIFICA REGOLE PRECLUSIVE ACCESSO E PERMANENZA
redd. lav. dip.te

INSERIMENTO TASSAZIONE QUINQUENNALE AL 5% PER AVVIO ATTIVITÀ

MODIFICHE AL MECCANISMO DI CALCOLO CONTRIBUTI

eliminazione del previgente regime di pagamento dei contributi previdenziali artigiani e commercianti sull'effettivo reddito senza applicazione del minima **a favore** di un regime contributivo computato sul reddito prodotto con un abbattimento del 35% delle aliquote previste per gestione artigiani e commercianti **ma non** per gestione separata (INPS)

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

forfettari e stabilità 2016

4 modifiche sostanziali al sistema

1. incremento **tetti soglia** (professionisti passano a € 30.000)
2. rimossa la regola di **necessario superamento del reddito lavoro autonomo** rispetto a quello **lavoro dipendente**
3. nuova regola di **inapplicabilità per redditi da lavoro dipendente e assimilati superiori a € 30.000** (eccezione per i rapporti di lavoro cessati)
4. per le **nuove iniziative produttive sostitutiva** al 5% per 5 anni (non previsto tetto del 35° anno di età)
decontribuzione facoltativa con sconto del 35% della **contribuzione** (ma per chi lo scorso anno ha fatto **opzione per reddito come base imponibile senza minima**?)

eliminazione del previgente regime di pagamento dei contributi previdenziali artigiani e commercianti sull'effettivo reddito senza applicazione del minima **a favore** di un regime contributivo computato sul reddito prodotto con un abbattimento del 35% delle aliquote previste per gestione artigiani e commercianti **ma non** per gestione separata (INPS)

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

Le nuove soglie di ricavi e compensi

non
modificate

CRESCITA GENERALE

RAGGRUPPAMENTO DI SETTORE su codice ATECO	VALORE LIMITE		% REDDITIV ITÀ
	OLD	NEW	
INDUSTRIE ALIMENTARI E DELLE BEVANDE	35.000	45.000	40%
COMMERCIO ALL'INGROSSO E AL DETTAGLIO	40.000	50.000	40%
COMMERCIO AMBULANTE DI PRODOTTI ALIMENTARI E BEVANDE	30.000	40.000	40%
COMMERCIO AMBULANTE DI ALTRI PRODOTTI	20.000	30.000	54%
COSTRUZIONI E ATTIVITÀ IMMOBILIARI	15.000	25.000	86%
INTERMEDIARI DEL COMMERCIO	15.000	25.000	62%
ATTIVITÀ DEI SERVIZI DI ALLOGGIO E DI RISTORAZIONE	40.000	50.000	40%
ATTIVITÀ PROFESSIONALI, SCIENTIFICHE, TECNICHE, SANITARIE, DIISTRUZIONE, SERVIZI FINANZIARI ED ASSICURATIVI	15.000	30.000	78%
ALTRE ATTIVITÀ ECONOMICHE	20.000	30.000	67%

I. 190/2014 Art. 1 c. 55 precisa, ai fini dell'individuazione del limite dei ricavi e dei compensi di cui al c. 54, lett. a) per l'accesso al regime, che non rilevano i ricavi e i compensi derivanti dall'**adeguamento agli studi di settore** di cui all'art. 62-bis del D.L. 30/08/1993, n. 331, conv. con mod.ni, dalla L. 29/10/1993, n. 427, e successive modificazioni, e ai parametri di cui alla L. 28/12/1995, n. 549 e che nel caso di esercizio contemporaneo di più attività contraddistinte da differenti codici ATECO, si assume il limite più elevato dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

REGOLE DI ACCESSO

*** da analizzare
congiuntamente alle regole di
preclusione

I principi di ingresso e i motivi di uscita **PREROGATIVE ANNO PRECEDENTE**

cassa o competenza Circ. 6/E/2015 * raggagliati ad anno

1

RICAVI / COMPENSI* ENTRO SOGLIA

2

COSTO DEL LAVORO MAX 5.000 EURO**

3

**BENI AMMORTIZZABILI MAX 20.000
EURO******

4

**PREVALENZA REDDITI CON P.IVA RISPETTO
DIPENDENTE***** (no se cessato o < € 20.000)**

*****abrogato dalla Legge di stabilità 2016 (L. 28/12/2015, n. 208) l'art. 1, comma 54 lett. d) Legge 190/2014

c.u. < € 516

***** valore al lordo degli
ammortamenti alla chiusura
dell'esercizio;
beni in leasing costo concedente; beni
in locazione noleggio e comodato
valore normale ex art. 9 TUIR,
promisui al 50%, non rilevano beni

** lavoro accessorio, lavoratori dipendenti, collaboratori anche assunti secondo la modalità riconducibile a un
progetto, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati, e le spese per prestazioni di
lavoro di cui all'articolo 60 del TUIR

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

incremento del tetto fa riferimento all'anno precedente



comporta che chi ha superato il limite precedente non deve abbandonare il regime forfettario



lavoratore autonomo in regime forfettario che ha incassato nel 2015 € 20.000 sarebbe uscito dal regime nel 2016, ma con incremento del tetto resta nel regime

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

*** da analizzare
congiuntamente alle
regole di accesso

REGOLE DI PRECLUSIONE***

*artt. 5 e 116 TUIR.
La rel.ne ill.via alla L.
190/2014 ok se part. ceduta
prima dell'inizio di una
nuova attività che da diritto
all'accesso al regime
forfettario, anche nello
stesso periodo di imposta

I principi di ingresso e i motivi di uscita

PRESUPPOSTI DI PREGIUDIZIO

1 REGIMI SPECIALI IVA O FORFAIT REDDITI

2 RESIDENZA ESTERA SOGGETTO (NO SEE +
75% reddito in Italia)

3 CESSIONE FABBRICATI, TERR. EDIFICABILI
E/O MEZZI DI TRASPORTO NUOVI**

4 PARTECIPAZIONE A SOGGETTI TRASPARENTI*

5

Islanda, Liechtenstein, Norvegia
e i 28 paesi membri dell'Unione europea

2015

2016

conseguimento, anno precedente, redditi di lavoro dipendente o assimilato eccidenti soglia di € 30.000; il rispetto di tale limite non rileva se rapporto di lavoro dipendente o assimilato risulta cessato

introdotto dalla legge di stabilità 2016 (L. 28/12/2015, n. 208)

l'art. 1, c. 57 lett. d-bis) Legge 190/2014 tra le motivazioni di pregiudizio

**di cui all'art. 53 c. 1 del D.L. 30/08/1993 n. 331 convertito con modifiche dalla legge n. 427/1993



LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

segue

I principi di ingresso e i motivi di uscita PRESUPPOSTI DI PREGIUDIZIO

conseguimento, anno precedente, redditi di lavoro dipendente o assimilato eccedenti soglia di € 30.000; il rispetto di tale limite non rileva se rapporto di lavoro dipendente o assimilato risulta cessato

5

relazione illustrativa alla L. 190/2014

finalità norma è di «evitare che soggetti esercenti attività di lavoro dipendente o assimilata nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario, da cui abbiano ritratto livelli reddituali piuttosto elevati, possano comunque beneficiare del regime agevolativo in questione»

considerazioni:

- non pare esserci distinzione tra lavoro dipendente e pensione nella verifica del reddito (necessaria sommatoria)
- esimente (cessazione rapporto) sembra riferirsi solo al dipendente o assimilato

la norma non richiama mai un obbligo di adeguamento del parametro, con la conseguenza che la maturazione di una pensione elevata in corso d'anno potrebbe consentire il mantenimento del regime per un ulteriore anno rinviando la fuoriuscita

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

nel precedente regime forfettario vigeva quale **condizione di accesso** che l'**eventuale reddito di lavoro dipendente** (anno precedente) doveva essere inferiore a quello di lavoro autonomo (salvo il caso di somma totale non superiore a € 20.000 o cessazione del rapporto di lavoro durante anno)



inserita nuova causa di esclusione: il **reddito da lavoro dipendente non deve superare € 30.000** (**verifica irrillevante** se il **rappporto è cessato**), quindi la **verifica va eseguita sui redditi 2015**



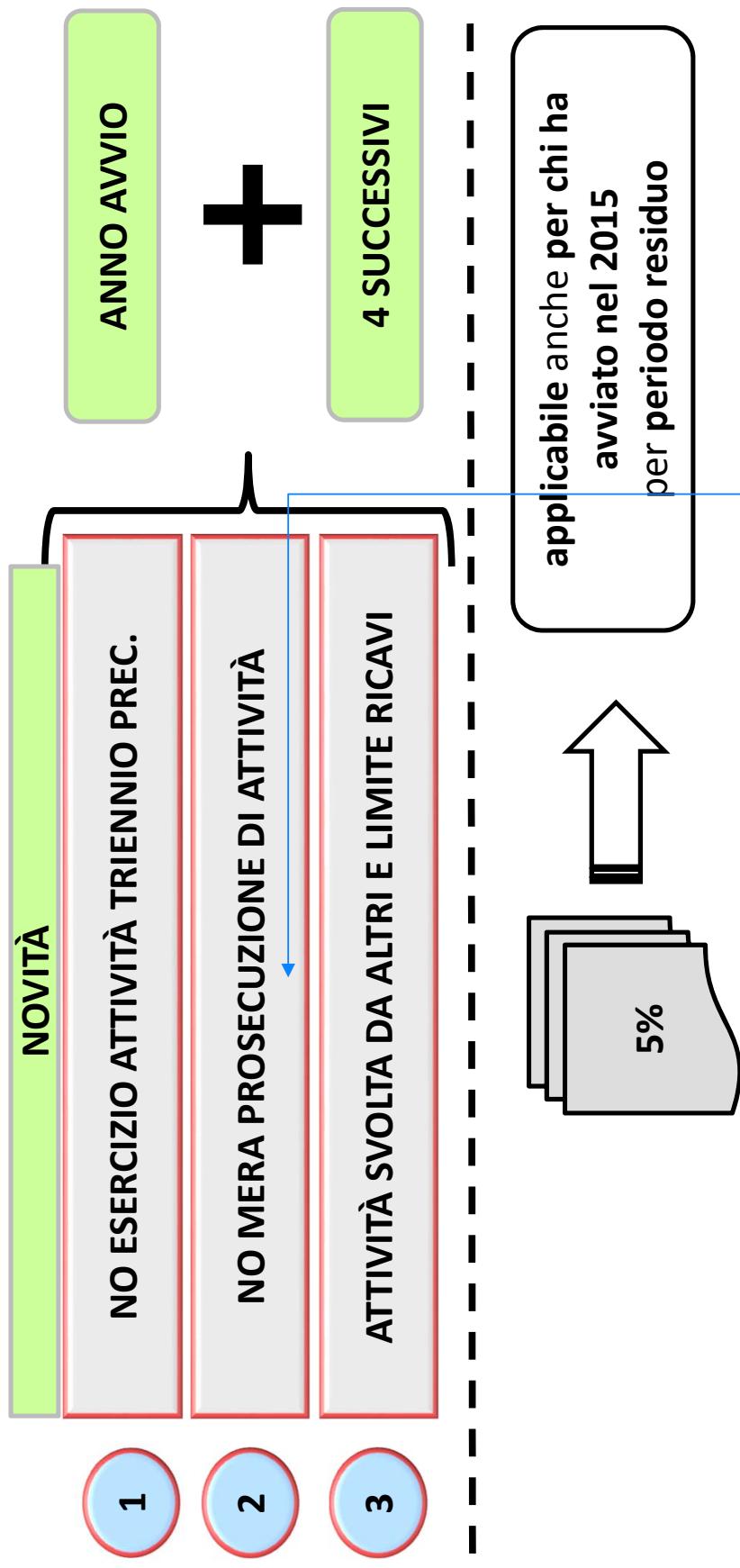
abrogata, quindi una **eventuale causa di fuoriuscita verificatasi nel 2015 non assume più rilevanza nel 2016**

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

La diminuita impostazione

5% ANCHE PER IL FORFETTARIO

art. 1 comma 111 lett. c) e
comma 113 L.
28/12/2015, n. 208



in riferimento al concetto di nuova attività si applicano tutte le indicazioni fornite già in passato dall'agenzia delle entrate in riferimento al precedente regime dei minimi ([circ. n. 17/E/2012](#))

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

per chi inizia **attività** (stesse regole del D.L. 98/11, art. 27 regime di vantaggio) nel **2016**



**non previsto il
regime di favore
fino al
compimento del
35° anno di età**



**applicabile anche
a chi ha iniziato
nel 2015 per i 4
anni residui fino al
2019**



**il reddito è
determinato con
le percentuali di
redditività ma
l'imposta
sostitutiva per 5
anni è pari al 5%**

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

La diminuita imposta 5% ANCHE PER IL FORFETTARIO

art. 1 comma 111 lett. c) e
comma 113 L.
28/12/2015, n. 208

Circolare 17/E/2012: mera prosecuzione dell'attività precedentemente esercitata

“non è consentito l’accesso al regime quando l’attività intrapresa presenta il carattere della novità unicamente sotto l’aspetto formale, ma viene svolta in sostanziale continuità, a esempio nello stesso luogo, nei confronti degli stessi clienti e utilizzando gli stessi beni dell’attività precedente”

«non è consentito l’accesso al regime se si intende avviare l’attività nello stesso ambito professionale e rivolgendosi allo stesso mercato di riferimento

non è consentito l’accesso al regime in presenza di un rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato o di rapporti di lavoro a tempo determinato o di collaborazione coordinata e continuativa che si siano protratti oltre alla metà del triennio antecedente l’inizio dell’attività

non precludono l’applicazione del regime le forme di lavoro precario come, a esempio, i contratti di collaborazione coordinata e continuativa o quelli di lavoro a tempo determinato che si caratterizzano per la loro marginalità economica e sociale **svolta** per un periodo di tempo non superiore alla metà del triennio antecedente l’inizio dell’attività

non ricorrono le finalità elusive nell’ipotesi di un lavoratore dipendente che, una volta andato in pensione, svolga la stessa attività in forma di lavoro autonomo;

non assume rilevanza l’attività d’impresa o di lavoro autonomo svolta in qualità di collaboratore dell’impresa familiare

è consentito continuare ad applicare il regime fiscale di vantaggio ai soggetti che iniziano una attività di lavoro dipendente anche in ambiti omogenei a quelli che caratterizzano l’attività di lavoro autonomo o d’impresa, non essendo ravisibile in tal caso alcuno spostamento di imponibile a un regime più favorevole per il contribuente

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

La diminuita impostazione

confronto minimi/forfettario in fase di start up



forfettari



scontano l'imposta nella misura del 5%



solo per 5 anni



trascorsi i 5 anni (anche under 35)



scontano l'imposta nella misura del 15%

minimi



scontano l'imposta nella misura del 5%



per 5 anni o oltre fino a 35 anni di età

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

Art. 1 c. 111 lett. c) L.
28/12/2015, n. 208

La diminuita imposizione

il contribuente minimo

che

ha aperto la partita IVA nel **2015**
(o precedentemente)

può

applicare questo regime per
i primi 5 anni

applicare questo regime
sino al compimento dei 35
anni di età

chi apre nel **2016** può utilizzare solo il forfettario

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

La diminuita impostazione

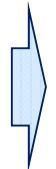
Art. 1 c. 113 L.
28/12/2015, n. 208

il contribuente forfettario



ha aperto la partita IVA nel **2015**

dal 2016 5 anni
di start up



poteva contare su **3 anni di start up
applicando l'IRPEF al 10%**



**2015 ha applicato il 10%, ora per gli
altri 4 anni applica il 5%**

chi apre nel 2016 può utilizzare solo il forfettario

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

La diminuita imposta

il contribuente forfettario

che

ha aperto la partita IVA nel **2016**

che

applica il 5% per start up per 5 anni (se ha i requisiti*)

che

decorsi i 5 anni passa al 15%

che

**iniziazia subito con il 15%
(se non possiede i
requisiti*)**

✓ *il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività per la quale si accede al regime, nessun'altra attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;

✓ *l'attività da esercitare non deve costituire in nessun modo la semplice prosecuzione di un'altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso del praticantato obbligatorio, o del pensionamento;

✓ *qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del beneficio, non deve essere superiore ai limiti annui previsti in riferimento alla categoria di attività di appartenenza

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

La diminuita imposizione

passaggio da minimo* a forfettario

premesso che

*prima che il regime si esaurisca

e certamente conveniente nel caso dell'imprenditore (art. o comm.) che ha bassi costi e può beneficiare dei costi forfettari e della riduzione INPS (abbattimento del 35%)

**** si dovrebbe poter fare,
anche se sul punto
servirebbe una conferma**

lo si ritiene possibile

100

dubbi aperti

**l'ex minimo una volta diventato
forfettario**

l'ex minimo una volta diventato forfettario entro i 5 anni

10

può applicare il 5% per le start up per i 5 anni a compimento del quinquennio?**

non può applicare la "proroga" fino ai 35 anni, considerato che questa è una peculiarità dei minimi

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

La contribuzione previdenziale TORNA MINIMALE

abrogato co. 77 disapplicazione
minimale per contributi artigiani e
commercianti

**abrogata contribuzione su reddito effettivo
prevista riduzione del 35%**



- rimane regime autonomo opzionale
- trattandosi di riduzione della misura appare sempre conveniente rispetto al regime ordinario
- accreditamento somme ai fini pensionistici risulta proporzionale
- necessaria comunicazione o riprende in automatico?

impossibile far valere le ulteriori riduzioni, quali quella per i collaboratori familiari di età non superiore a 21 anni e quella della riduzione al 50% del soggetto con età superiore a 65% che abbia già maturato una pensione

Posizione INPS: l'abbattimento di aliquota INPS si applica solo ad artigiani e commercianti e non a quelli gestione separata INPS in quanto questi ultimi non hanno il minima

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

Il accordo col regime dei minimi

l'elemento della **contribuzione** pare determinante

nella

valutazione di convenienza per l'applicazione del regime

infatti

le leve che pare necessario considerare nella
valutazione complessiva sono due

infatti

l'esistenza di una % di costi
comunque riconosciuti,
anche se non sostenuti

la spettanza di una
riduzione del carico
contributivo

Segue esempio



LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

Il accordo col regime dei minimi

Immaginando un contribuente lavoratore autonomo, che astrattamente non abbia alcun costo da far valere nella determinazione del reddito (o che, più propriamente, non intenda inserire costi non perfettamente inerenti o volutamente “procurati”), il confronto tra il pregresso regime dei minimi e quello attuale del forfait, porterebbe alle seguenti valutazioni. Per comodità di ragionamento si è evitato di considerare la deduzione dei contributi INPS versati.

Per i primi 5 anni, in cui l’imposta è uguale tra minimo e forfetario, gioca una rilevanza essenziale la presenza di costi comunque riconosciuti e la riduzione del carico

fatturato	costi	imponibile	imposta 5%	INPS al 27,72	totale imposta per 5 anni	totale INPS per 5 anni	risparmio per forfait
30.000,00		30.000,00	1.500,00	8.346,00	7.500,00	41.730,00	
30.000,00	- 6.600,00	23.400,00	1.170,00	4.231,42	5.850,00	21.157,11	
					1.650,00	20.572,89	22.222,89

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

Il raccordo col regime dei minimi

Ipotizzando poi che il contribuente possa proseguire per ulteriori 10 anni l'attività, si evidenzierebbe una imposta ridotta del 5% nel regime dei minimi, rispetto a una del 15% del regime forfetario. Eppure la riduzione del carico previdenziale determina comunque un conteggio a favore del forfetario

fatturato	costi	imponibile	imposta 5% o al 15%	INPS al 27,72%	totale imposta per 10 anni	totale INPS per 10 anni	risparmio per forfait
30.000,00		30.000,00		1.500,00	8.346,00	15.000,00	83.460,00
30.000,00	- 6.600,00	23.400,00		3.510,00	4.231,42	35.100,00	42.314,22

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

Il raccordo col regime dei minimi

RESTANO I MINIMI

ultime evoluzioni regime di vantaggio

1. programmata estinzione a decorrere da 2015 (restavano sino a esaurimento posizioni aperte entro il 31.12.2014)
2. riesumazione regime con decreto milleproroghe (D.L. 192/2014) consentito avvio anche nel 2015
3. risoluzione 67/E/2015* regola problemi di diritto transitorio

*per chiarire la sorte delle posizioni attivate nel durante della conversione in legge, era stata poi emanata la risoluzione 67/E/2015 per dare importanza alla possibilità di rettificare i comportamenti non consoni.

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

le differenze tra minimi e forfettari

COMPARAZIONE

regime di vantaggio (minimi)



nuovo regime forfettari



1. **RICAVI/COMPENSI: MAX 30.000**

2. **REDDITO: ANALITICO + CASSA**

3. **IMPOSTA: 5%**

4. **INPS: STANDARD**

5. **DURATA: 5 ANNI O PIÙ, FINO
35° ANNO**

6. **VIGENZA: STOP DAL 2015**

1. **RICAVI/COMPENSI: VARIABILI**

2. **REDDITO FORFAIT CON COSTI
RICONOSCIUTI**

3. **IMPOSTA: 5% SOLO PER 5 ANNI
(SE START UP CON REQUISITI)**

4. **INPS: RIDOTTA PER OPZIONE**

5. **DURATA: 5 ANNI SE «NUOVO»**

6. **VIGENZA: PARTE DAL
2015/2016**

nuovo regime forfettario per chi l'attivasse dal 2016 (oppure l'avesse attivato dal 2015 sia pure dovendo per tale anno una imposta sostitutiva del 10% se start up con requisiti).

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

Le regole applicabili nel 2016 in base al momento di inizio dell'attività	Minimi che hanno iniziato l'attività nel 2015	Forfettari che hanno iniziato l'attività nel 2015	Forfettari che iniziano l'attività nel 2016
Determinazione dell'imponibile	Analitica, differenza tra ricavi e costi	Forfettaria, con i coefficienti redditività 15% ma con reddito ridotto di 1/3 *	Forfettaria, con coefficienti invariati rispetto al 2015
Aliquota della sostitutiva	5%	Ordinari ma con riduzione del 35% dell'imponibile **	Ordinari ma con riduzione del 35% dell'imponibile
Versamenti contributivi	Ordinari	Esclusione	Esclusione
Iva	Esclusione	Da 25.000 a 50.000 euro secondo l'attività ***	Da 25.000 a 50.000 euro secondo l'attività
Limite di ricavi o compensi annuali	30.000 euro	20.000 euro come dato da verificare a fine esercizio	20.000 euro come dato da verificare a fine esercizio
Valore max beni strumentali	15.000 euro per acquisti nel triennio	Possibile ma solo se reddito da lavoro dipendente non supera i 30.000 euro annui ****	Possibile ma solo se reddito da lavoro dipendente non supera i 30.000 euro annui
Compatibilità con lavoro dipendente	Possibile	Non richiesta	Non richiesta
Tenuta contabilità	Non richiesta	Dall'anno successivo al venir meno dei requisiti salvo incasso superiore a 45.000 euro	Sempre dall'anno successivo
Disapplicazione regime agevolato		Riportabili a nuovo per 5 anni	Non possibili
Perdite nell'esercizio		Non possibili	Non possibili
Perdite fiscali precedenti ingresso regime		Non possibili	Non possibili

LE MODIFICHE AL REGIME PER I CONTRIBUENTI MINORI

legenda

(*) L'agevolazione è condizionata ai presupposti indicati nell'articolo 27 del DI 98/11;

(**) nel 2015 era possibile optare per applicare i contributi al reddito effettivo e non al minima: la scelta dovrebbe essere preclusa nel 2016

(***) i limiti di ricavi nel 2015 andavano da 15mila a 40mila euro secondo l'attività;

(****) nel 2015 il contribuente forfettario non doveva avere un reddito di lavoro dipendente o assimilato superiore a quello da lavoro autonomo

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI TRIBUTI LOCALI: IMU E TASI

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI TRIBUTI LOCALI: IMU E TASI

ABITAZIONE PRINCIPALE

- 1. esente anche da TASI**
- 2. esenzione anche per inquilino se abitazione principale**
- 3. uso gratuito**



riduzione al 50%
agevolazione «*ex lege*» ma vi sono limitazioni

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI TRIBUTI LOCALI: IMU E TASI

ABITAZIONE PRINCIPALE

La **nota esenzione** prevista per le abitazioni principali ai fini IMU è stata estesa, con le **medesime regole**, anche alla TASI

l'esenzione riguarda pertanto

le abitazioni di categoria catastale diversa
da A/1 – A/8 – A/9

relative pertinenze (un immobile per
ciascuna delle categorie catastali C/2 –
C/6 – C/7)

tal esenzione riguarderà **anche** gli
inquilini che adibiscono l'immobile
ad abitazione principale

esenzione che però **non si estende**
al **locatore** (che quindi continuerà a
pagare sia l'IMU che la TASI)

IMU

ABITAZIONE PRINCIPALE

la Legge di Stabilità 2016, intervenendo sull'art. 13,
commi 2 e 3, D.L. n. 201/2011,

ELIMINA DAL 2016

La possibilità per il comune di deliberare l'assimilazione ad
abitazione principale delle unità immobiliari concesse in
comodato da genitori a figli (o viceversa)

CONCEDE DAL 2016

una riduzione dell'IMU dovuta, che, nel rispetto delle
condizioni di seguito illustrate, verrà calcolata sul 50% della
base imponibile

IMU

USO GRATUITO AI FAMILIARI

RIDUZIONE 50% IMU SE:

- ABITAZIONE PRINCIPALE PER COMODATARIO
- ABITAZIONI NON DI LUSSO
- COMODATO REGISTRATO
- PARENTE IN LINEA DIRETTA DI PRIMO GRADO
- COMODANTE RISIEDE E DIMORA NEL MEDESIMO COMUNE (IN ABITAZIONE NON DI LUSSO)
- COMODANTE NO ALTRI IMMobili IN ITALIA
- PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE AL COMUNE

NOVITÀ SULLA TASSAZIONE IMMOBILIARE DELLA PRIMA CASA

ABITAZIONE PRINCIPALE

reintrodotta una previsione riguardante
la concessione in uso gratuito ai familiari

seppure

con molti vincoli

il

padre (x esempio), può avere nello stesso
Comune un altro immobile da destinare
a propria abitazione principale

nel caso

non abbia altro immobile, comunque il
comodante deve risiedere e dimorare nel
medesimo Comune

inoltre

si deve trattare di un parente in linea
retta di primo grado (padre-figlio o figlio-
padre)

inoltre

al comodante non spetta più l'esenzione, ma
una riduzione al 50% dell'IMU dovuta

il comodato deve essere registrato

l'agevolazione è applicabile sono se viene
comunicata al Comune tramite dichiarazione
di variazione IMU/TASI.

vincoli particolarmente rilevanti

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI TRIBUTI LOCALI: IMU E TASI

TERRENI AGRICOLI

- 1. ESSENZIONE PER “MONTANI”: APPLICABILE
→ C.M. 9/1993**
- 2. ESSENZIONE PER TERRENI “ISOLE MINORI”
(ALL. A L. 448/2001)**
- 3. ESSENZIONE PER TUTTI TERRENI DI C.D. E
IAP (ANCHE IN PIANURA)**

la modifica più consistente è stata sul tema dei terreni agricoli e del trattamento IMU (ai fini TASI i terreni sono in ogni caso esentati)

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI TRIBUTI

LOCALI: IMU E TASI

TERRENI AGRICOLI

modifiche

viene completamente riscritta

l'esenzione per i **terreni montani**, di fatto
gettando alle ortiche le **modifiche**
faticosamente introdotte negli **ultimi due**
anni. Si torna alla vecchia elencazione

dei comuni **esenti** da sempre conosciuta,
contenuta nella circ. 9/93. Essa **contiene**
più di 6.000 comuni, circa il 70% di tutti i
comuni italiani; alcuni Comuni sono
interamente esenti, altri sono "**PD –**
parzialmente delimitati" e l'**esenzione** si
applica solo a una **frazione** del territorio
comunale). La **norma richiama**
esplicitamente la circolare, in una
paradossale inversione della gerarchia
delle fonti

viene **confermata** l'**esenzione** per i
terreni delle "isole minori" (sono
sostanzialmente **tutte** le isole eccettuate
la **Sicilia** e la **Sardegna**)

per i **Coltivatori Diretti** e gli **Imprenditori**
Agricoli Professionali **tutti i terreni**,
ovunque ubicati, divengono **esenti** da
IMU. E' necessario che siano posseduti
e condotti da parte di tali soggetti. Fino
al 2015 tali terreni erano imponibili,
seppure con un multiplicatore ridotto
(75 anziché 135) e beneficiavano di
franchigie e riduzioni; **previsioni oggi**
evidentemente sopprese

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI TRIBUTI LOCALI: IMU E TASI

IMPRESE

1) aliquota tasi ridotta per immobili invenduti

→ già presente esenzione IMU

2) imbullonati: impianti escono da rendita

→ revisione rendita a carico contribuente (DOC.FA)

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI TRIBUTI LOCALI: IMU E TASI

IMPRESE

due segnalazioni che interessano le imprese



immobili costruiti e invenduti dalle imprese da **un paio d'anni** sono esenti da IMU. La legge di stabilità introduce l'**aliquota TASI** dello 0,1% che il Comune può incrementare fino allo 0,25% ovvero ridurre fino a zero. Questo, più che altro, implicitamente afferma che l'esenzione IMU non è estensibile alla TASI

la rendita dei fabbricati industriali non dovrà più comprendere il valore degli impianti, anche se questi sono infissi al suolo ("**imbullonati**"). Questo ovviamente porterà a una riduzione delle rendite di tali fabbricati. Tale previsione non riguarda solo i **nuovo accatastamenti**; vi è infatti la possibilità di rettificare **entro il prossimo 15 giugno** le rendite oggi vigenti, con efficacia del 1 gennaio. Occorre quindi consigliare le imprese clienti a rivolgersi ai propri tecnici di fiducia

LE NOVITÀ IN MATERIA DI IMMOBILI

L'AGEVOLAZIONE PRIMA CASA

agevolazione per l'acquisto della prima casa: sul quale acquisto chi paga IVA oggi ha la facoltà di detrarre il 50% dell'IVA pagata in 10 anni



si agevola il comparto che vende fabbricati nuovi e in regime di IVA

DETRAZIONE IRPEF

AI FINI DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE
SI DETRAE DALL'IMPOSTA LORDA IL 50% DELL'IVA IN
RELAZIONE ALL'ACQUISTO DI:

UNITÀ IMMOBILIARI

A DESTINAZIONE RESIDENZIALE

ACQUISTI ENTRO 31.12.2016

CLASSE ENERGETICA A O B

CEDUTE DALLE IMPRESE COSTRUTTRICI DELLE STESSE

DETRAZIONE RIPARTITA IN 10 QUOTE COSTANTI
NELL'ANNO DI SOSTENIMENTO E NEI 9 SUCCESSIVI

L'AGEVOLAZIONE PRIMA CASA

NOTA II-BIS TARIFFA TUR

INDIVIDUA CONDIZIONI DI ACCESSO A AGEVOLAZIONE
PRIMA CASA

TRASFERIMENTO
RESIDENZA NEL
COMUNE ENTR
18 MESI

MANCANZA DI
ALTRI IMMOBILI
PRIMA CASA
TERRITORIO
NAZIONALE

MANCANZA DI
ALTRI IMMOBILI
TERRITORIO
COMUNALE DI
DESTINO

immobile “non di lusso” (quindi diverso da A/1, A/8 e A/9)

L'AGEVOLAZIONE PRIMA CASA

DECADENZA

MANCATO TRASFERIMENTO RESIDENZA ENTRO 18 MESI
DA ACQUISTO IMMOBILE NEL COMUNE DI UBICAZIONE

CESSIONE IMMOBILE AGEVOLATO ENTRO 5 ANNI DA
ACQUISTO E MANCATO “RIACQUISTO” DI ALTRO ENTRO 1
ANNO

POSSIBILE MANTENERE PER 1 ANNO 2 “IMMOBILI PRIMA
CASA” → IMMOBILE INIZIALMENTE ACQUISTATO
VENDUTO ENTRO 1 ANNO DA NUOVO ACQUISTO SENZA
DECADENZA AGEVOLAZIONE

FINO AL 2015

FINO AL 2015

DAL 2016

ris. 112/E/2012 (ris. n. 105/E del 2011) permetteva al soggetto che prima
dell'accertamento si accorgeva di aver perso i requisiti, poteva chiedere al
riliquidazione dell'imposta senza l'applicazione di alcuna sanzione

I CONTRATTI DI LOCAZIONE

CONTRATTI LOCAZIONE

INTRODUZIONE NORME A FAVORE CONDUTTORE

**REGISTRAZIONE DA
PARTE LOCATORE**

**SE PAGAMENTO IN
ECESSO E/O
MODIFICA DURATA
RESTITUZIONE
SOMME E
RICONDUZIONE
REGOLE ORDINARIE**

**APPLICAZIONE A
TUTTI I CONTRATTI
DI LOCAZIONE DA
30.09.1998**

L. n. 431/1998 (30.12.1998)

I CONTRATTI DI LOCAZIONE

la legge di stabilità introduce tre modifiche riguardanti la disciplina delle locazioni:

registrazione	tutela patrimoniale per il conduttore	applicazione della tutela patrimoniale
il soggetto obbligato alla registrazione è il locatore e non più in modo indistinto le "parti". Entro 60 giorni il locatore deve comunicare la registrazione ("documentata comunicazione" dice la norma, quindi direi copia della ricevuta di registrazione) al conduttore e all'amministratore di condominio (deve tenere una sorta di anagrafe dei contratti di locazione)	il conduttore nel caso di: - importi corrisposti in misura eccedente rispetto al canone stabilito; - modifica delle scadenze del contratto può chiedere all'autorità giudiziaria: a) la restituzione delle somme indebitamente versate; b) la riconduzione del contratto alle regole dei c.d. contratti liberi o convenzionati	a tutti i contratti stipulati a partire dalla data di entrata in vigore della L. n. 431/1998 (30.12.1998)

RECUPERO EDILIZIO E RISPARMIO ENERGETICO LE PROROGHE DEL 2016

RECUPERO EDILIZIO E RISPARMIO ENERGETICO

Recupero edilizio e risparmio energetico

le proroghe per il 2016

confermata per 2016

proroga delle agevolazioni del 2015, confermate anche nel 2016 con le stesse caratteristiche

conferma

conferma

conferma

per la detrazione per interventi di recupero con percentuale al 50% e limite di spesa a 96 mila euro

del bonus per il risparmio energetico, con detrazione pari al 65% della spesa (in questo caso confermando gli ammontari massimi di detrazione fruibile)

RECUPERO EDILIZIO E RISPARMIO ENERGETICO

Recupero edilizio e risparmio energetico

novità per il 2016



introduzione di una nuova agevolazione
per le giovani coppie dal 2016



che potranno arredare
in maniera agevolata la
propria casa nuova sino
a un massimo di spesa
di 16 mila euro
(agevolazione nella
misura del 50%)

RECUPERO EDILIZIO

proroga e modifica bonus edilizi

detrazione 50%

confermata per 2016

legge di Stabilità 2015,
n. 190/2014, articolo 1,
commi, 47, 48 e 657)

immutato assetto detrazione:

- beneficiari persone fisiche. anche familiari, se conviventi e relativamente a immobili in cui esplicano convivenza
- possibile scegliere, nel caso di cessione immobile, se trasferire o meno detrazione a acquirente
- limite spesa fisso a 96 mila euro: rileva quanto già speso e detratto anni precedenti
- detrazione ripartibile in 10 rate costanti
- obbligo bonifico bancario/postale, **precisazioni ris. 55/E/2012 (servono elementi per effettuare ritenuta dell'8% da banche)**

attenzione!!!

eredi: detrae solo chi dispone dell'immobile

RECUPERO EDILIZIO

proroga e modifica bonus edilizi

detrazione 50% - tratti salienti

la detrazione riguarda le persone fisiche che **detengono l'immobile in Italia** (dunque anche gli stranieri). La **detenzione** può essere a qualsiasi titolo e detraggono anche gli **inquilini**. Per i familiari non proprietari, rileva la possibilità di **esplicare la convivenza**: in pratica, la casa al mare del marito, se **ristrutturata**, rende **possibile la detrazione alla moglie**. Se invece la casa al mare viene locata, la moglie non può accedervi e di fatto non può esplicare la convivenza. Eventuali lavori su questa casa saranno detraibili o dall'inquilino (**se paga**) oppure dal solo marito, quale proprietario (ovviamente sempre se sostiene le spese). Ma se le spese sono sostenute dalla moglie, a lei intestate, la detrazione è persa. L'agenzia delle entrate ha precisato che è necessario che la convivenza deve **esplalarsi** al momento di **avvio** dei lavori di **ristrutturazione**

il limite di spesa è di **96 mila euro**. Si **tiene conto**, però, di quanto già speso nel passato. Il limite opera per singola tipologia di lavoro e sullo stesso immobile come limite annuale massimo

RECUPERO EDILIZIO

proroga e modifica bonus edili detrazione 50% - tratti salienti

Va ribadito l'**obbligo del bonifico**. Sul tema del bonifico è importante la ris. n. 55/E/2012, riguardante l'**obbligo della ritenuta del 8%** da operare da parte degli intermediari finanziari nei confronti delle imprese che ricevono i pagamenti per i lavori di recupero del patrimonio edilizio e/o del risparmio energetico. L'Agenzia delle Entrate ha precisato di non ritenere ulteriormente sostenibile la tesi volta a riconoscere la detrazione anche in presenza di un bonifico bancario/postale **carente** dei requisiti richiesti dalla norma, tale da impedire alle banche e a Poste Italiane SPA, che accreditano il pagamento, di operare la ritenuta del 8 per cento. Il problema si pone **solo** quando le carenze del bonifico siano tali da **impedire la ritenuta del 8%**. Altrimenti la presenza di meri errori materiali, come ad esempio l'**errata indicazione della normativa di riferimento** (bonifico che cita la normativa sul risparmio energetico e non quella degli interventi di recupero del patrimonio edilizio), non è rilevante (chiarimento contenuto nella **circ. n. 11/E del 2014**). La ris. n. 55/E del 2012 comunque offre anche la **soluzione all'inconveniente del bonifico incompleto**: la detrazione in esame potrà essere riconosciuta nell'ipotesi in cui il contribuente proceda alla **ripetizione del pagamento** alla ditta beneficiaria mediante un nuovo bonifico bancario/postale nel quale siano riportati, in maniera corretta, i dati richiesti dalla norma, in modo da consentire alle banche o a Poste di operare la ritenuta.

RECUPERO EDILIZIO

proroga e modifica bonus edilizi

detrazione 50% - tratti salienti

- nell'ipotesi di trasferimento **mortis causa** dell'unità abitativa oggetto di ristrutturazione il **beneficio fiscale si trasmette**, per intero, esclusivamente all'erede che conserva la **detenzione materiale** e **diretta** del **bene**. Resta fermo che qualora la detenzione dell'immobile venga esercitata congiuntamente da più eredi la detrazione potrà essere ripartita tra gli stessi in parti uguali. Ne deriva che:
- se l'immobile è locato, non spetta la detrazione, in quanto l'erede proprietario non ne può disporre a proprio piacimento;
 - nel caso di più eredi e l'immobile sia libero (a disposizione), ogni erede avrà diritto pro quota alla detrazione;
 - nel caso di più eredi, qualora uno solo abiti l'immobile, la detrazione spetta per intero a quest'ultimo, non avendone più, gli altri eredi, la **disponibilità**;
 - nel caso in cui il coniuge superstite rinunci all'eredità e mantiene il solo diritto di abitazione, venendo meno la condizione di erede, non può fruire delle residue quote di detrazione. In tale caso, inoltre, in presenza di altri eredi (figli) neppure questi potranno beneficiare delle quote residue in quanto non avranno la **detenzione materiale** del bene. (circ. 24/E del 2004 e art. 1810 del c.c.)

ACQUISTO MOBILI ED ELETTRODOMESTICI

proroga e modifica bonus edili

detrazione 50% mobili ed elettrodomestici

confermata per 2016

immutato assetto detrazione:

- limite spesa fisso a 10 mila euro: agevolate anche spese di trasporto e montaggio
- necessario sostenimento interventi di recupero edilizio da **26.06.2012** (lavori antecedenti ad acquisto mobili, anche se con pagamenti successivi – circolare 29/E/2013)
- no agevolazione se interventi diversi da manutenzione straordinaria, risanamento e ristrutturazione (lettere b), c) e d) dell'articolo 3 del DPR 380/2001)
- obbligo bonifico bancario/postale. possibile anche pagamento con carte di credito e/o di debito, **ma necessaria fattura, transazione e addebito su conto corrente**

attenzione!!

vendita immobile → detrazione resta a contribuente

ACQUISTO MOBILI ED ELETTRODOMESTICI

proroga e modifica bonus edili detrazione 50% mobili ed elettrodomestici – tratti salienti

per la tipologia di mobili ed elettrodomestici rinviamo alla CM 29/E/13, ribadendo che il limite è di 10.000 euro in riferimento all'immobile **ristrutturato**, potendo includere le spese di trasporto e montaggio

le spese in questione possono essere sostenute anche prima di quelle per la ristrutturazione dell'immobile, a condizione che siano stati già avviati i lavori di ristrutturazione dell'immobile cui detti beni sono destinati. In altri termini, la data di inizio lavori deve essere anteriore a quella in cui sono sostenute le spese per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici, ma non è necessario che le spese di ristrutturazione siano sostenute **prima** di quelle per l'arredo dell'abitazione (circ. n. 29 del 2013)



si ricorda che



i lavori devono essere avviati a decorrere dal **26 giugno 2012** (lavori antecedenti, dunque, non danno diritto alla detrazione)

l'acquisto dei mobili ed elettrodomestici è comunque agevolato dal **6 giugno 2013**

ACQUISTO MOBILI ED ELETTRODOMESTICI

proroga e modifica bonus edilizi detrazione 50% mobili ed elettrodomestici – tratti salienti

L'agevolazione è collegata alle spese sostenute dal 26 giugno 2012 per **interventi di manutenzione straordinaria / ristrutturazione**, ovvero **manutenzione ordinaria su parti comuni condominiali**. Nell'ipotesi di interventi finalizzati al risparmio **energetico**, gli stessi, per dare diritto alla detrazione riferita all'acquisto degli arredi ed elettrodomestici, **devono essere tali da poter essere qualificati quanto meno come interventi di manutenzione straordinaria su edilizia residenziale**

- Non è ammessa** la detrazione mobili/elettrodomestici se questo acquisto si riferisce a spese per le quali si beneficia (solo) di
- detrazione del **65%**,
 - detrazione **50%** per l'acquisto del box pertinenziale.

I contribuenti devono eseguire i pagamenti mediante bonifici bancari o postali, con le medesime modalità già previste per i pagamenti dei lavori di ristrutturazione fisicamente agevolati. In particolare, i bonifici devono essere tali da consentire l'applicazione della ritenuta del 8% da parte degli istituti di credito nei confronti del destinatario del pagamento (**circolare n. 11/E del 2014**)

ACQUISTO MOBILI ED ELETTRODOMESTICI

proroga e modifica bonus edilizi

detrazione 50% mobili ed elettrodomestici – tratti salienti

con la Circolare n. 40/E/2010 l’Agenzia delle Entrate ha fornito **precisazioni** in riferimento alla corretta determinazione della base imponibile su cui operare la ritenuta. In particolare l’Amministrazione ha stabilito che la **ritenuta deve essere calcolata** su un imponibile forfettario determinato sempre **dividendo l’importo lordo della fattura per 1,2** (come se le prestazioni fossero tutte soggette ad aliquota IVA del 20%).

per esigenze di semplificazione legate alle tipologie di beni acquistabili, è consentito effettuare il pagamento degli acquisti di mobili o di grandi elettrodomestici anche mediante carte di credito o carte di debito (**circolare n. 29/E del 2013**). In questo caso, la **data di pagamento è individuata nel giorno di utilizzo della carta di credito o di debito da parte del titolare**, evidenziata nella ricevuta telematica di avvenuta transazione, e non nel giorno di addebito sul conto corrente del titolare stesso. **Non è consentito**, invece, effettuare il pagamento mediante **assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento**.

se l’immobile di riferimento è venduto, non si applicano le **previsioni** in materia di **passaggio della detrazione**, che **resta sempre in capo al contribuente**

ECO-BONUS

risparmio energetico

DETRAZIONE 65%



immutato assetto detrazione:

- **limite di detrazione massimo immutato. superamento limite, a prescindere dal 65%, detrazione si arresta** (a esempio, spesa 100 mila euro, **limite per pannelli solari 60 mila**, detrazione teorica 65 mila, detrazione effettiva 60 mila)
- **obbligo bonifico bancario/postale**
- non detraibili pannelli fotovoltaici (fruibile detrazione 50% come risparmio energetico ivi previsto)
- **obbligo comunicazione a ENEA entro 90 giorni da fine lavori (non possibile autocertificare fine lavori, serve documento ditta)**

attenzione!!

remissione in *bonis* prima dichiarazione utile (esempio:
scadenza comunicazione 15.09.2015 → 30.09.15)

ECO-BONUS DETRAZIONE 65%

NEW 2016

Innovativa invece la previsione che consente, per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali effettuate dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016, di cedere l'agevolazione alle imprese che hanno **effettuato gli interventi**. Tale possibilità viene riservata ai contribuenti incapienti (pensionati, dipendenti, lavoratori autonomi e imprenditori in contabilità semplificata)

acquisto, installazione e messa in opera di **dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento e/o produzione di acqua calda e/o climatizzazione delle unità abitative**

detti dispositivi, volti ad aumentare la **consapevolezza** dei consumi energetici da parte degli utenti, devono garantire il funzionamento efficiente degli impianti, e presentare specifiche caratteristiche:

- mostrare i consumi energetici, con la fornitura periodica di dati
- mostrare le condizioni di funzionamento correnti e la temperatura di esercizio
- consentire l'accensione, lo spegnimento e la programmazione settimanale degli impianti.

ECO-BONUS

risparmio energetico

detrazione 65% risparmio energetico – tratti salienti

per il limite, si sottolinea la differenza: **non si hanno limiti di spesa massima, ma limiti di detrazione massima.** Pertanto, anche se è stata innalzata la percentuale di detrazione, comunque alla fine non è possibile andare oltre i limiti massimi. Di fatto, sono agevolate le spese più basse, mentre per spese rilevanti si potrebbero non avere maggiori benefici rispetto al passato

è bene **rammentare** che la **proroga è fondamentale:** a regime, infatti, non è prevista una norma simile e la sola possibilità è di andare nella detrazione classica degli interventi di recupero edilizio

BONUS GIOVANI COPPIE

bonus giovani coppie

questa è l'unica novità sul tema

DETRAZIONE 50% PER MOBILI

nuova per 2016

caratteristiche:

- serve acquisto immobile destinato a prima casa. **problemi:**
acquisto quando? prima casa quando?
- almeno uno della coppia non deve avere 35 anni. **problemi:**
prima dell'acquisto? nell'anno d'imposta?
- non sono richiesti lavori di ristrutturazione antecedenti
- detrazione spetta fino a un massimo di spesa di 16 mila euro

la norma non prevede obblighi documentali per spesa. L'Agenzia delle Entrate **potrebbe stabilire obbligo bonifico o pagamento con carte**

attenzione!!!

BONUS GIOVANI COPPIE

detrazione 50% per mobili – tratti salienti

è introdotta una nuova detrazione a vantaggio delle giovani coppie che procedono all'acquisto di un immobile destinato ad abitazione principale e che vengono agevolati nell'acquisto del relativo arredo

questa detrazione non è cumulabile con quella vista in precedenza per l'acquisto dei mobili collegati alla ristrutturazione, ma altrettanto ovviamente non richiede che vi siano lavori antecedenti

la detrazione è prevista nella misura del 50% e ha un limite di spesa di 16 mila euro

ECO-BONUS

bonus giovani coppie

detrazione 50% per mobili – aspetti da chiarire

la norma richiede che vi sia l'acquisto di un immobile destinato a prima casa. Ma questo acquisto quando deve avvenire? nello stesso 2016 o anche in anni precedenti? E prima o dopo l'acquisto dei mobili? **Sembrerebbe nel 2016 e prima dei mobili, ma la norma nulla prevede;**

quando adibire l'immobile a prima casa? Altro dubbio. Nel passato, per le spese di **intermediazione immobiliare, l'Agenzia delle Entrate disse che si potevano applicare le regole per la detrazione dei mutui prima casa.** Dunque l'immobile deve divenire **prima casa entro un anno dall'acquisto?** Ovviamente si ritiene che **debba trattarsi della casa della coppia e non di eventuali familiari (nei mutui, invece, la detrazione si conserva anche se è prima casa dei familiari)**

ECO-BONUS

bonus giovani coppie

detrazione 50% per mobili – aspetti da chiarire

è previsto che uno dei conviventi abbia meno di 35 anni. Anche in questo caso, quando? Prima degli acquisti o nel corso dell'anno d'imposta? E se gli anni sono compiuti nell'anno 2016, si è dentro o fuori? Per la detrazione dei giovani che frequentano le palestre, l'agenzia disse che il compimento di 18 anni di età nel periodo non esclude la detrazione (dunque se compio 18 anni nel 2016, detraggo ancora per il 2016). Per i diritti d'autore però l'agenzia disse che se compio 35 anni d'età nel periodo d'imposta, sono con abbattimento al 25% e non al 40%. **Cosa diranno al riguardo?**

la norma nulla prevede circa la modalità di pagamento. La norma non pone vincoli esplicativi, ma è presumibile che, sulla falsariga di quanto stabilito, con circolare n. 29/E del 2013, per il bonus mobili, anche in questo caso potrebbero prevedere l'obbligo del bonifico o comunque delle carte di credito/debito

RIVALUTAZIONE QUOTE E TERRENI

RIVALUTAZIONE QUOTE E TERRENI

commi 887 e 888 dell'art. 1 L. 208/2015, nel modificare l'art. 2, co. 2, D.L. 282/2002,
riaprono i termini della rideterminazione del costo di acquisto

date riapertura

data di riferimento

01.01.2016

data perizia giurata

30.06.2016

anche se cessione precedente

data versamento

30.06.2016

possibile rateazione triennale

ennesima riapertura del provvedimento per rideterminare il valore di terreni e partecipazioni:
pertanto, nulla di nuovo circa le regole generali, salvo aggiornare le date come indicato nella slide

RIVALUTAZIONE QUOTE E TERRENI

la rideterminazione dei beni **prelievo**



L'unica novità a cui abbiamo assistito è stata l'incremento dell'imposta sostitutiva; già la scorsa legge di stabilità aveva incrementato le aliquote rispetto alle passate edizioni, ma comunque differenziando tra partecipazioni qualificate (8%) e partecipazioni non qualificate (4%).

La presente riapertura invece prevede un'**aliquota unica all'8%**: d'altro canto, non aveva più troppo senso differenziare le PQ dalle PNQ. Nel corso del 2015 abbiamo assistito all'**incremento dell'imposta sostitutiva applicabile nel caso di cessione di una PNQ**, che è passata dal 20% al 26%, rendendo spesso più pesante il **prelievo** sulle PNQ rispetto alla PQ. Al di là delle motivazioni, va osservato che oggi vi è, come detto, un'**aliquota unica all'8%**.

RIVALUTAZIONE QUOTE E TERRENI

la rideterminazione dei beni terreni al ribasso

una situazione che può capitare è quella della rivalutazione al ribasso, ed è una questione che riguarda solo i terreni

il valore rivalutato è anche il valore che il contribuente deve dichiarare ai fini dell'imposta di registro quando viene ceduto il terreno. Potrebbe però capitare che il contribuente che ha rivalutato un terreno anni addietro, adesso si trovi a doverlo vendere a un valore più basso

SEGUE

RIVALUTAZIONE QUOTE E TERRENI

SEGUE

in tal caso l'Agenzia offre due possibilità

dichiare comunque il valore rivalutato ai fini del registro anche se il prezzo di cessione è inferiore

procedere a una nuova rivalutazione per ridurre tale valore

oggi che la sostitutiva è più alta, è probabile che la prima rivalutazione sia avvenuta al 4%, mentre con questo provvedimento costerebbe l'8%, con la necessità di versare altra sostitutiva per ridurre il valore del terreno.

in passato, quando le misure delle sostitutive erano costanti (4% sui terreni), conveniva sempre rideterminare al ribasso: potendo scomputare la sostitutiva versata precedentemente (comunque senza rimborso della differenza), l'unico costo dell'operazione era quello del perito.

pertanto, a meno che il valore del terreno non si sia almeno dimezzato oggi, nella maggior parte dei casi, sarà preferibile dichiarare il precedente valore ai fini del registro

RIVALUTAZIONE QUOTE E TERRENI

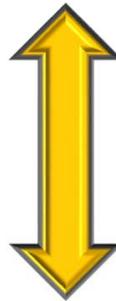
la rideterminazione dei beni

terreni al ribasso

- Mario Rossi aveva rideterminato valore di terreno nel 2011 a € 1.000.000
- aveva pagato sostitutiva di € 40.000
- nel 2016 cede terreno a € 900.000

ridetermina a € 900.000
e versa € 32.000 di sostitutiva
(€ 72.000 - € 40.000)

cede a € 900.000
dichiarando € 1.000.000 ai fini del registro
si accolla € 9.000 di maggior registro rispetto al prezzo



*con incremento sostitutiva rideterminazione a riduzione
conviene solo con forte riduzione del valore terreno*

IVA 2016

- ART. 26 DEL D.P.R. 633/1972
- NUOVE IPOTESI DI ESTENSIONE DEL *REVERSE CHARGE*
- CONFERME E NOVITÀ DELLE ALIQUOTE IVA

ART. 26 DEL D.P.R. 633/1972

ART. 26 D.P.R. 633/1972

**LA LEGGE DI STABILITÀ HA
RISCRITTO L'ART. 26 DEL D.P.R.
633/1972**

L. 28/12/2015, n.
208 Disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale

questa norma chiarisce definitivamente un aspetto interpretativo in
merito al quale si è molto discusso in seguito all'introduzione dell'art. 31
del D.Lgs. 175/2015 (decreto semplificazioni)



ha previsto che;

- per gli accordi di ristrutturazione del debito ex art. 182 bis L.F.;
- per i piani attestati ex art. 67 L.F.

che consentono l'emissione della nota di accredito



per i soggetti riceventi la nota di accredito, l'obbligo di «versare» l'Iva

a differenza del curatore fallimentare che non se ne cura

impatto rilevante sui numeri **del piano**

ART. 26 D.P.R. 633/1972

pignoramento presso terzi da verbale di pignoramento redatto da UG, SC o notaio risulta che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare

nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per le vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità".

LA LEGGE DI STABILITÀ HA RISCRITTO L'ART. 26 DEL D.P.R. 633/1972

il nuovo art. 26 che il legislatore introduce all'interno della legge di stabilità

o xchè

la

mancanza

di beni o

l'impossibi

lità di

reperire il

debitore

o xchè

le

variazione in diminuzione delle fatture già emesse e registrate

o xchè

possono essere emesse per due ragioni

o xchè

avviene il mancato pagamento in

tutto o in parte

in

norma interpretativa già in vigore

New

in

procedura ordinaria

(necessari gli atti

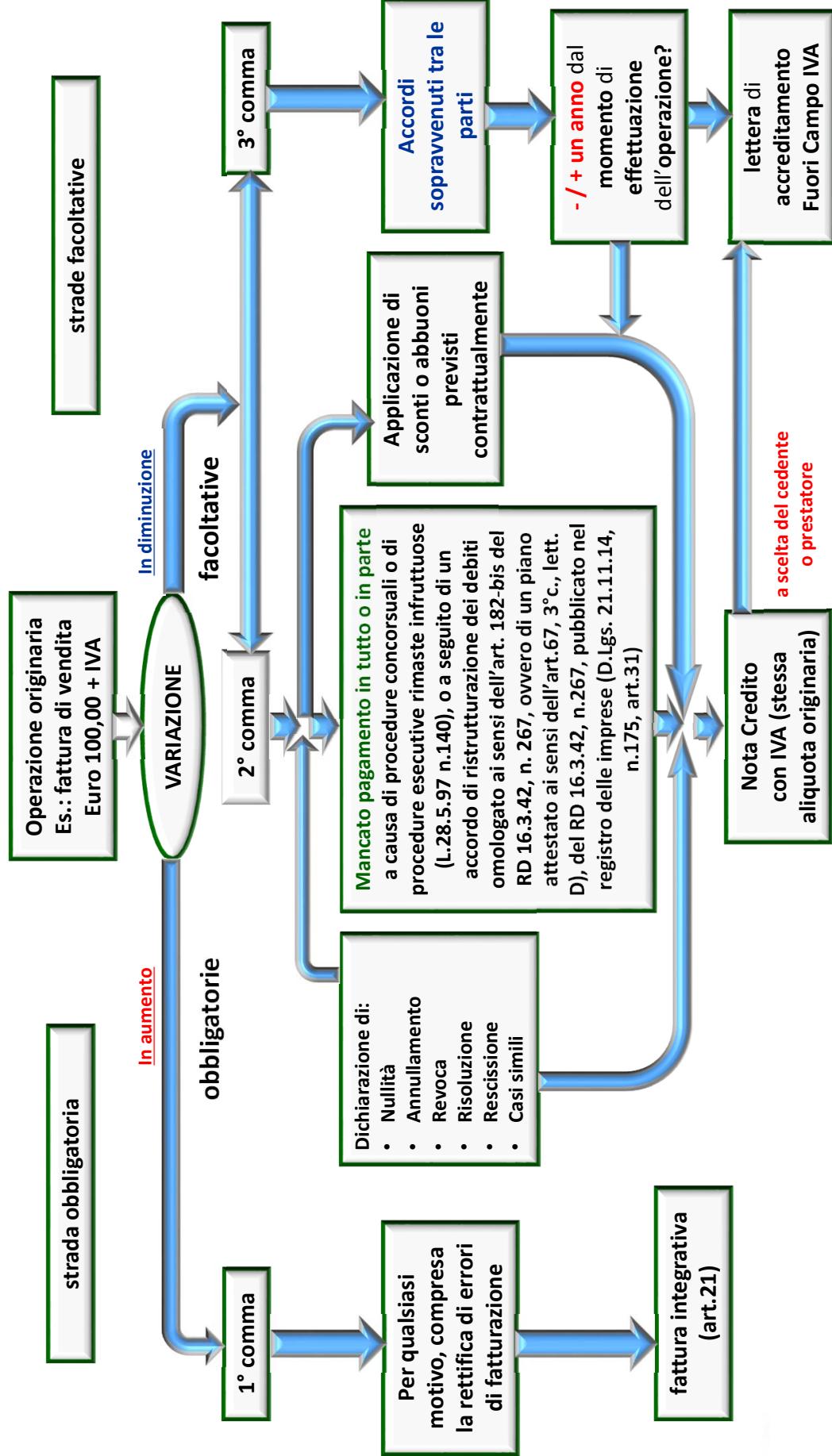
esecutivi)

emettere N.C.

concessuali

ART. 26 D.P.R. 633/1972

VARIAZIONI DELL'IMMONDIBILE E DELL'IMPOSTA



ART. 26 D.P.R. 633/1972

L. 28/12/2015, n. 208 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale

Attenzione:

- Con il recepimento della Dir. 2010/45/UE, la «**nota di variazione**» è divenuta una «**fattura rettificativa**» a tutti gli effetti;
- può essere emessa anche in forma semplificata, senza limiti di importo, «con il riferimento alla fattura rettificata e con le indicazioni specifiche che vengono modificate» (art. 21 bis, c. 1, lett. h)

limitando la portata informativa del documento al contenuto minimale previsto per le fatture fino a 100 euro

ART. 26 D.P.R. 633/1972

Nota di credito	<p>Il recupero dell'IVA è sempre facoltativo.</p> <p>Se è emessa, la "nota di credito" è un documento rilevante e da registrare sui registri IVA (es. - 100 - 22). E' registrata in negativo nel registro delle fatture, o mediante registrazione "incrociata".</p> <p>Modifica il volume d'affari IVA</p>	<p>La facoltà di emissione spetta solo al cedente o prestatore (è un diritto "potestativo" nei confronti del cessionario o committente).</p> <p>Se è emessa, si applica la medesima aliquota che era stata applicata all'operazione originaria (anche se non più presente).</p> <p>Non rileva ai fini IVA per mancanza presupposto oggettivo (è una "cessione di denaro" che, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a) del DPR n. 633/1972 non costituisce "cessione di beni").</p> <p>NON modifica il volume d'affari IVA</p> <p>Lettera di accredito ento contabile</p>
------------------------	---	--

ART. 26 D.P.R. 633/1972

LA LEGGE DI STABILITÀ HA RISCRITTO L'ART. 26 DEL D.P.R. 633/1972



mancato pagamento per effetto di procedure concorsuali



Categoria A



Categoria B

procedura ordinaria
(necessari gli atti esecutivi)

fallimento

concordato preventivo liquidatorio

amministrazione straordinaria

procedura concorsuali

categoria B



liquidazione coatta amministrativa

dal
01/01/2017

potrò emettere la nota di variazione ai fini IVA



ART. 26 D.P.R. 633/1972

Circolare 77/2000,
procedura
fallimentare per poter
emettere la nota di
credito occorre "fare
riferimento alla
scadenza del termine
per le osservazioni al
piano di riparto,
oppure, ove non vi sia
stato, alla scadenza del
termine per il reclamo
al decreto di chiusura
del fallimento stesso"

LA LEGGE DI STABILITÀ HA RISCRITTO L'ART. 26 DEL D.P.R. 633/1972

mancato pagamento per effetto di procedure concorsuali

di
dalla

categoria A

dalla data di dichiarazione di fallimento

dall'omologa del conc.to prev.vo liq.rio

dal decreto di amm.ne alla Amm. Contr.

dal decreto di amm.ne alla liq. coa. amm.

categoria B

omologa piano attestato ex art. 67 L.F.

om.ga acc. ristr. deb. ex art. 182 bis L.F.

om.ga conc. prev. in continuità ex art.
186 bis L.F.

la norma entra in vigore per le
operazioni effettuate dal 01/01/2017
(data di emissione delle fatture)

attenzione al calcolo dello
storno dei debiti nei piani, che
va effettuato al netto dell'IVA

il ricevente la nota di variazione non deve registrarla
con segno meno nel registro degli acquisti

tutto questo non vale in caso di art. 182
bis, art. 186 bis e art. 67 L.F.

REVERSE CHARGE

REVERSE CHARGE

Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015

Ambiti di applicazione: art. 17, co. 5 e 6, Dpr 633/1972 1/2

- Cessioni di oro industriale e da investimento (comma 5);
- Prestazioni di servizi effettuate da subappaltatori nei confronti di imprese appaltatrici che svolgono attività di costruzione, o ad altre imprese subappaltatrici (comma 6, lettera a);
- Cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati, se imponibili (comma 6, lettera a-bis);
- Cessione di telefoni cellulari (comma 6, lettera b);
- Cessioni di pc e dei loro componenti ed accessori (comma 6, lettera c);

segue

REVERSE CHARGE



Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015
interpretazioni favorevoli all'A.E

Ambiti di applicazione: art. 17, co. 5 e 6, Dpr 633/1972 1/2

- Cessione di materiali e prodotti lapidei direttamente proveniente da cave e miniere (comma 6, lettera d);
- **prestazioni** di **servizi** di **pulizia**, di **installazione** di **impianti** e di **completamento** relative a **edifici** (comma 6, lettera a-ter);
- **trasferimenti** di energia (comma 6, lettere d-bis; d-ter e d-quater).

**Novità della Legge di
Stabilità 2015 (L.190/2014)**

REVERSE CHARGE

La novità della lettera
a-ter) dell'articolo 17
le **prestazioni** di servizi

Circ. 14/E/2015 del
27/03/2015
interpretazioni favorevoli
all'A.E

- devono essere riferite agli «**edifici**»;
- per l'**individuazione** si deve far riferimento unicamente ai codici attività della **Tabella ATECO 2007**;
- sono incluse anche le **manutenzioni**;
- in presenza di un **unico contratto**, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in **parte soggette** al **regime dell'inversione contabile** e in **parte no**, si **dove procedere** alla **scomposizione** delle **operazioni** (n.b.: **appalto**)

REVERSE CHARGE

La novità della lettera a-ter) dell'articolo 17

in merito alle prestazioni di servizi di **completamento**
relativi a edifici (comma 6 lett. a-ter) la circ.
14/E/2015 ha individuato alcuni **codici ATECO 2007**

43.31.00 – intonacatura e stuccatura. lavori di intonacatura e stuccatura interna ed esterna di edifici o di altre opere di costruzione, inclusa la posa in opera dei relativi materiali di stuccatura

43.33.00 - Rivestimento di pavimenti e di muri. Posa in opera, trattamenti e realizzazione di pavimenti continui in resina etc.

43.34.00 - Tinteggiatura e posa in opera di vetri. Tinteggiatura interna ed esterna di edifici, verniciatura di strutture di genio civile, verniciatura di infissi già installati, posa in opera di vetrare, specchi, pellicole per vetri eccetera

43.32.01 - Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate. installazione di casseforti

43.32.02 - Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili.

segue

REVERSE CHARGE

Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015
interpretazioni favorevoli all'A.E

la novità della lettera a-ter) dell'articolo 17

in merito alle **prestazioni di servizi di completamento**
relativi a edifici (comma 6 lett. a-ter) la circ.
14/E/2015 ha individuato alcuni codici ATEOC 2007

43.39.01 - Attività non specializzate di lavori edili (muratori). piccoli lavori edili cimiteriali

43.39.09 - Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca. installazione di caminetti, costruzione di sottofondi per pavimenti, pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione

ci sono tutte le operazioni di manutenzione che si possono effettuare su di un immobile

REVERSE CHARGE

primo problema operativo

Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015
interpretazioni favorevoli all'A.E

La novità della lettera a-ter) dell'articolo 17

in merito alle **prestazioni di servizi di completamento**
relativi a edifici (comma 6 lett. a-ter) risulta necessario
confrontarle con la **costruzione**

la nuova **costruzione** di un edificio
non è soggetta reverse charge
(**contratto di appalto**)

soggetto a reverse charge
l'eventuale contratto di subappalto
tra appaltatore e sub appaltatore

soggetto a reverse charge

b) interventi di manutenzione straordinaria

non sono soggetti a reverse charge

alle costruzioni sono assimilati gli interventi di recupero

d) lavori di ristrutturazione edilizia

i

c) opere di restauro e risanamento conservativo

attenzione al
permesso di
costruire o alla DIA

lavori sulle unità immobiliari residenziali e sugli edifici elencati alle lettere **b), c) e d)** dell'art. 3 del
DPR 380/2001 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia)

REVERSE CHARGE

Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015
interpretazioni favorevoli all'A.E.

La novità della lettera a-ter) dell'articolo 17

altro caso risolto dalla circolare 14/E/2015

in presenza di nuova **costruzione** di un **edificio**, tutto
rientra in IVA ordinaria, compresa l'impiantistica

ma

se siamo in presenza di un **intervento «complesso»**

è

**operazioni soggette a
reverse charge**

è

necessario scomporre le operazioni

in presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte no, si deve procedere alla scomposizione delle operazioni (n.b.: appalto)



REVERSE CHARGE

esempio

Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015
interpretazioni favorevoli all'A.E

La novità della lettera a-ter) dell'articolo 17

altro caso risolto dalla circolare 14/E/2015

fabbricato industriale fatiscente che si vuole sistemare aggiungendo volumetria attraverso un ampliamento



ampliamento è una nuova costruzione



restauro e risanamento – completamento di edificio



fattura con IVA ordinaria

reverse charge

REVERSE CHARGE

cessione dei beni con posa

Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015
interpretazioni favorevoli all'A.E

la novità della lettera a-ter) dell'articolo 17

altro caso risolto dalla circolare 14/E/2015

la posa di un pavimento

old new

**cessione di bene con posa
in opera?**

old

**quando prevale il fare sul
dare**

old

prestazioni di servizi?

old

**quando prevale il risultato
che voglio ottenere**

old

reverse charge

fattura con IVA

→ in questo caso gli artigiani devono diventare tutti commercianti

REVERSE CHARGE

Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015
interpretazioni favorevoli all'A.E

La novità della lettera a-ter) dell'articolo 17

altro caso risolto dalla circolare 14/E/2015

il nuovo reverse charge riguarda solo gli edifici

la definizione di “edificio” presa in considerazione dall’Agenzia delle Entrate è quella contenuta nella risoluzione n. 46/E del 26 maggio 1998

che afferma

“Per quanto concerne, invece, il significato da attribuire alla nozione di edifici si fa presente che il Ministero dei Lavori Pubblici con circolare n. 1820 del 23 luglio 1960 ha precisato che per edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta, isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”

L’Amministrazione finanziaria chiarisce che il legislatore non ha voluto fare riferimento alla più ampia categoria di “immobili”, ma soltanto a quei fabbricati che, di fatto, sono coperti da un tetto e caratterizzati da muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta alla copertura

REVERSE CHARGE

Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015
interpretazioni favorevoli all'A.E

La novità della lettera a-ter) dell'articolo 17

altro caso risolto dalla circolare 14/E/2015

il nuovo reverse charge riguarda solo gli edifici

pertanto

rientrano nella definizione di edificio

i

non rientrano nella definizione di edificio

i

fabbricati civili

terreni

fabbricati a uso industriale

parcheggi

fabbricati a uso commerciale

piscine

fabbricati a uso artigianale

giardini

**nonché le parti di essi (a esempio,
singolo locale di un edificio)**

**a meno che non costituiscano parti
integranti dell'edificio**

REVERSE CHARGE

**La novità della lettera
a-ter) dell'articolo 17**

altro caso risolto dalla circolare 14/E/2015

il nuovo reverse charge riguarda solo gli edifici

pertanto

la piscina collocata

il giardino pensile

l'impianto fotovoltaico

posto sul lastrico solare

**posto sul tetto
dell'edificio**

posto sul lastrico solare

**nel seminterrato
dell'edificio**

sul lastrico solare

**costituisce parte
integrante dell'edificio**

**costituisce parte
integrante dell'edificio**

Circ. 14/E/2015 del 27/03/2015
interpretazioni favorevoli
all'A.E.

no reverse
charge su
manutenzioni
**se tetto
concesso** in
diritto di
superficie a
terzi

la pulizia di un impianto specializzato all'interno di un edificio non è soggetta a reverse charge

REVERSE CHARGE

LA NOVITÀ DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

il reverse charge abbraccia anche

le prestazioni rese dai consorziati ai consorzi di appartenenza aggiudicatari di commesse nei confronti di un ente pubblico tenuto al versamento dell'IVA per effetto dello split payment

per applicare l'inversione contabile **bisognerà** però attendere il benestare del Consiglio dell'Unione Europea

il c. 128 dell'art. unico della legge di Stabilità modifica l'art. 17 c. 6 del DPR 633/1972 **estendendo** l'ambito di applicazione dell'inversione contabile

in base all'introduzione nuova lettera a-quater all'art. 17, c. 6 del DPR 633/72

le imprese consorziate dovranno emettere fattura nei confronti dei consorzi senza addebitare l'imposta

consorzio che riceve la fattura per le prestazioni ricevute dai consorziati ad assolvere l'imposta con il reverse charge

l'inversione contabile si applicherà solo quando il consorzio si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale è tenuto a emettere fattura in split payment art. 17 ter co. 1 DPR 633/1972

REVERSE CHARGE

LA NOVITÀ DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

il reverse charge abbraccia anche

l'intento è spostare l'onere del versamento dell'imposta (e la sua disponibilità) in capo all'ente pubblico, in modo non possa essere “**trattenuta**” dai soggetti intermedi

per applicare l'inversione contabile bisognerà però attendere il benestare del Consiglio dell'Unione Europea

in base allo schema tratteggiato dalla lettera a-quater, pertanto:

l'impresa consorziata fattura senza esporre l'IVA al consorzio



il consorzio emetterà fattura con IVA nei confronti dell'ente pubblico in regime di split payment



il consorzio assolverà l'imposta tramite reverse charge

l'ente pubblico provvederà al versamento dell'IVA

L. 28/12/2015, n.
208 disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale

REVERSE CHARGE

L. 28/12/2015, n.
208 disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale

LA NOVITÀ DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

dal punto di vista soggettivo la nuova disposizione richiama

- 1** i consorzi di cui alle lett. b), c) ed e) dell'art. 34 del Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE (D.Lgs. n. 163/2006)
- 2** i consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro costituiti a norma della L. n. 422/1909 e del D.Lgs. n. 1577/1947 e i consorzi tra imprese artigiane di cui alla L. n. 443/1985
- 3** i consorzi stabili, costituiti anche in forma di società consortili ai sensi dell'art. 2615-ter del Codice civile, tra imprenditori individuali, anche artigiani, società commerciali, società cooperative di produzione e lavoro
- 4** i consorzi ordinari di concorrenti di cui all'art. 2602 del Codice civile

REVERSE CHARGE

L. 28/12/2015, n.
208 disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale

LA NOVITÀ DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

**l'efficacia della norma è subordinata all'autorizzazione UE,
in base all'art. 395 della direttiva 2006/112/CE**



**deroga può essere infatti richiesta dagli Stati allo scopo di
evitare talune forme di evasione o elusione fiscale**

CONFIRME E NOVITA' DELLE ALIQUOTE IVA

CONFERME E NOVITÀ ALIQUOTE IVA

L. 28/12/2015, n.
208 disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale

Aumenti IVA e accise: stop nel 2016 ma stangata nel 2017

Nel 2017 l'aliquota IVA al 10 passerà al 13 mentre quella al 22 passerà al 24: lo **stop alle clausole di salvaguardia vale solo per il 2016**. Ecco tutti i dati e i possibili effetti sull'economia

CONFERME E NOVITÀ ALIQUOTE IVA

L. 28/12/2015, n.
208 disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale

Legge di Stabilità 2016, aumento aliquote IVA: tabella comparativa

L'aumento delle aliquote IVA previsto dalle precedenti manovre finanziarie (fu il **Governo Berlusconi IV** a introdurlle per la prima volta con il famoso DL 98/2011) è stato rinviatto al 2017 per effetto di quanto previsto dai commi 5 e 6 della Legge di Stabilità 2016

CONFERME E NOVITÀ ALIQUOTE IVA

L. 28/12/2015, n.
208 disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale

tabella che evidenzia l'attuale quadro normativo
alla luce della Legge di Stabilità 2016:

ANNO DI RIFERIMENTO	ATTUALE ALIQUOTA IVA AL 10%	ATTUALE ALIQUOTA IVA AL 22%
2016	10%	22%
2017	13%	24%
2018	13%	25%

CONFERME E NOVITÀ ALIQUOTE IVA

L. 28/12/2015, n.
208 disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale
invece, in caso di permanenza della
precedente normativa:

ANNO DI RIFERIMENTO	ATTUALE ALIQUOTA IVA AL 10%	ATTUALE ALIQUOTA IVA AL 22%
2016	12%	24%
2017	13%	25%
2018	13%	25,5%

CONFEME E NOVITÀ ALIQUOTE IVA

L. 28/12/2015, n.
208 disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale

La Legge di Stabilità 2016 ha quindi momentaneamente stoppato l'aumento dell'IVA, rimandandolo però al 2017.
L'aumento dell'IVA proseguirà poi nel 2018 portando l'attuale aliquota IVA «ridotta» dal 10% al 13% e quella «ordinaria» dall'attuale 22% al 25%

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

D.LGS. N. 158/2015

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

se < a € 20.000 ricorso o reclamo?**
qualcuno sceglie la doppia strada

*impugnabile provvedimento di dimiego
di autotutela nei 60 gg. dalla notifica ma
solo per carenza di motivazione (vizi
propri)

- **decorrenza** (e non entrata in vigore) della riforma: 01/01/2016
- **buone notizie perché si abbassano le sanzioni e si applica il favor:**
 - ✓ **in caso di lievi violazioni** (entro il 3% tra imposta dichiarata e accertata nel limite di € 30.000) viene previsto lo sconto della sanzione pari a 1/3 (**val.re rawv.to**)
 - **aggravì** (escluse le violazioni commesse sino al 31/12/2015):
 - ✓ la recidiva (art. 7 c. 3 D.Lgs. 472/1997) aumento sino alla metà della sanzione (non più discrezionale per gli uffici) per chi nei 3 anni precedenti sia incorso in violazioni della stessa indole (circ. n. 180 del 10/07/1998)
 - ✓ il cumulo giuridico (art. 12 D.Lgs. 472/1997) che ora si applica separatamente per ciascun tributo e per ciascun anno di imposta non solo in presenza di accertamento con adesione, ma anche in caso di **mediazione e conciliazione giudiziale** in acqiescenza errore nella quantificazione (atto non impugnabile)
 - ✓ non è più possibile effettuare l'adesione al PVC* o all'invito a comparire o all'acquiescenza rinforzata (introdotta in sede di conversione del D.L. n. 185/2008 che ha modificato l'art. 15 c. 2 bis del D.Lgs. n. 218 del 19/06/1997) con riduzione delle sanzioni a 1/6, per gli atti notificati dal 01/01/2016

segue

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

con riferimento al contenzioso tributario, la riforma entra in vigore dal 01/01/2016*

** atti di **classamento** (atti emessi dall'Agenzia del Territorio che rideterminano la rendita catastale **che tu** hai proposto attraverso il DOCFA) sino al 31/12/2015 erano solo impugnabili dinnanzi alle CTP. Dal 01/01/2016 questi atti non sono più impugnabili tramite ricorso ma soltanto mediante reclamo e mediazione (condizione di procedibilità)

** circ. 38/E/2015: «per quanto concerne gli atti prima esclusi dall'operatività del reclamo/mediazione, la nuova disciplina trova applicazione con riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente a decorrere dal 1° gennaio 2016 (cfr. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, circ. n. 21/D del 2015)»

- applicabilità del «favor rei» art. 3 c. 2 e 3 DPR 472/1997 e circ. n. 180 del 10/07/1998
- **riforma delle sanzioni tributarie non penali** in materia di **altre imposte diverse da quelle dirette e IVA**

* D.Lgs. 156/2015 apporta modifiche al D.Lgs. 545/1992, riguardante l'ordinamento degli organi di giurisdizione tributaria. Ai sensi dell'articolo 12, la riforma del contenzioso entrerà in vigore il 1° gennaio 2016, a eccezione delle disposizioni relative ai nuovi articoli 67-bis (esecuzione provvisoria delle sentenze delle commissioni tributarie) e 69 (esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente) del D.Lgs. 546/1992, nonché della disposizione abrogativa dell'articolo 69-bis del vigente D.Lgs. 546/1992, per le quali l'entrata in vigore è stabilita al 01/06/2016. Le nuove norme processuali si applicheranno a tutti i giudizi pendenti alla data della loro entrata in vigore.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

ricollegandoci alla **riforma del contenzioso tributario D.Lgs. 156/2015**

in diritto

abbiamo **eccepito l'invalidità della sottoscrizione**
degli atti se firmati da dirigenti decaduti

successivamente

per salvare le casse erariali

il 09/11/2015 con tre sentenze la Cassazione Civile, Sez. Quinta Tributaria, n. 22800/2015, n. 22803/2015 e n. 22810/2015

ha affermato che

anche alla luce della **sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015** ha affermato che **non sono illegittimi gli atti sottoscritti da dirigenti decaduti**

però allo stesso tempo

la Corte di Cassazione ha affermato che nel caso in cui un **soggetto firmi l'atto di accertamento su delega per esempio del direttore provinciale**

segue

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

ricollegandoci alla **riforma del contenzioso tributario D.Lgs. 156/2015**

attenzione a questo atto di delega

xchè se

la delega è

nominativa

non è nominativa (in bianco)

e

nulla va bene

e

l'atto è legittimo

l'atto è illegittimo e deve essere annullato



LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

ricollegandoci alla riforma del contenzioso tributario D.Lgs. 156/2015

a oggi

nel 90% dei casi

l'agenzia delle entrate si trova scoperta su questo punto



le deleghe sono quasi tutte in bianco

xchè

un capo team (soggetto delegato) va per esempio in maternità

il

direttore provinciale non conferisce la delega nominalmente alla persona

C.T.P. Imperia
101/03/15
Cass. 14942/2013

ma la

conferisce alla carica, alla funzione



l'AE non ha interesse ad allegare la delega in quanto deve avere tutti i requisiti (data scadenza, motivazioni, limiti quantitativi e deve essere nominativa)



LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

ricollegandoci alla riforma del contenzioso tributario D.Lgs. 156/2015

— pertanto —

noi continueremo a eccepire l'assenza di delega

— quando —

l'ufficio si costituisce in giudizio la allega

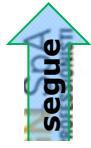
— e —

il giudice valuterà se sono presenti i requisiti di legge

— ma —

che cosa sta cambiando?

il dott. Vincenzo Busa, ex direttore affari legali e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate e attualmente presidente di Equitalia, ha affermato che queste sentenze per loro sono un problema e si stanno affrettando a rendere nominative le deleghe [problema per una azienda di **33.000 dipendenti della P.A.** (maternità, trasferimento, distaccato, malattia, aspettativa) in questi casi il direttore provinciale deve modificare la delega ed ecco perché fino a ora queste deleghe duravano «*sine die*»]



LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

ricollegandoci alla **riforma del contenzioso tributario D.Lgs. 156/2015**

esempio 1

a Milano con un **atto di accertamento firmato dal «reggente»**

si trattava

dell'**ufficio grandi contribuenti della DRE Lombardia**

il

sull'atto era **stampato il direttore regionale** ma non c'era nemmeno
il **nome sul timbro e poi sotto il reggente dottor Tal dei Tali**

il

dr. **Tal dei Tali** era un dirigente *con il bollino blu* e pertanto «**nulla quaestio**»

ma

che vuol dire reggente?

segue

Il provvedimento di **reggenza** che è diverso dalla delega – afferma che la **reggenza viene conferita** dal centro (Direttore Centrale – dott.ssa Rossella Orlandi), che è un **incarico a termine** che automaticamente **decade** quando il **capo dell'Ufficio** (in questo caso il **direttore regionale**) si è insediato. Nella «vacatio» il **reggente** fa le veci ma appena si insedia il nuovo direttore la **reggenza decade automaticamente**

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

ricollegandoci alla **riforma del contenzioso tributario D.Lgs. 156/2015**

esempio ↗

verificando sul sito dell'**AE Direzione Regionale Lombardia**

il ↗

precedente direttore dott. Eduardo Ursilli ora avv.
Giovanna Alessio dal **01/06/2015**

mentre ↗

il nostro atto era stato sottoscritto il 03/08/2015

ma ↗

tutto ciò **non consente** a un **reggente** di **sottoscrivere un atto**

e ↗

talè **circostanza** va **eccepita** in **contenzioso**

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'attuazione della riforma

Il D. Lgs. 158/2015 attua la revisione del sistema **sanzionario amministrativo** in tre direttivi:

- **riforma delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie** di cui al D.Lgs. 472/1997;
- ravvedimento operose, cumulo giuridico, riduzione delle sanzioni, recidiva, responsabilità (principi generali)
- **riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette e IVA** di cui al D. Lgs. 471/1997;
- modificate le soglie e le sanzione ai fini delle imposte dirette
- **riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di altre imposte** diverse da quelle dirette e Iva
- modificate le soglie e le sanzione ai fini delle imposte di bollo, successioni etc.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

gli obiettivi perseguiti

- **diminuzione delle sanzioni in caso di tardiva dichiarazione dei redditi e IVA o nel caso di condotte che, pur contrastanti con la normativa tributaria, non hanno arrecato danno all'Eario;** nuova ipotesi di dichiarazione ultra-tardiva con sconto sulle sanzioni dichiarazioni sono considerate omesse riduzioni delle sanzioni ma i termini per l'accertamento allungati di un anno si applicherà il favor rei
- **inasprimento delle sanzioni in caso di condotte evasive caratterizzate da intento fraudolento (e.g. predisposizione di falsa documentazione da esibire in caso di controlli fiscali).** Sanzioni per operazioni inesistenti da 135% a 270%

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

decorrenza

Secondo l'art. 32, comma 1 del D. Lgs. n. 158/2015, "le disposizioni del presente decreto si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2017", anche se la Legge di stabilità 2016 ha anticipato la decorrenza al 1 gennaio 2016.



si ravvisano **incertezze** sulla sua concreta applicazione, non sussistendo alcun riferimento né alla **data di commissione della violazione** né al **momento di contestazione dell'illecito**

per il **D.Lgs. 156/2015** è intervenuta la circolare 38/E/2015

Se si teme la recidiva è bene muoversi per tempo e sanare tramite ravvedimento operoso le violazioni commesse

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Favor rei (art. 3 D. Lgs. 472/97)

L. 28/12/2015, n.
208 Disposizioni per
la formazione del
bilancio annuale

La legge di stabilità 2016, nell'anticipare la decorrenza al **01.01.2016**, specifica che rimangono valide le misure delle sanzioni pregresse ai fini della procedura di *voluntary disclosure ex L. 186/2014*.

In ciò si trova la conferma della la volontà del Legislatore di applicare il *favor rei*, posto che in caso contrario la precisazione relativa alla *voluntary disclosure* sarebbe assolutamente superflua.

L'Agenzia delle Entrate, in una nota della Direzione Centrale Accertamento del 24.12.2015 ha specificato che in merito alla riforma delle sanzioni apportata dal D.Lgs. 158/2015 si applica il favor rei



LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Favor rei

art. 3 del D.Lgs. 472/1997

comma 2

comma 3

non sono di derivazione costituzionale quindi sono derogabili ma per essere derrogate

necessaria una norma che deroghi espressamente il favor

che questa deroga al favor sia ritenuta legittima dalla Corte Costituzionale

ultima sentenza
deroga al favor
Corte
Costituzionale
pronuncia n.
246/2011

è riscontrata qualora ricorrano 2 condizioni:
1.in assenza di lesione del principio della ragionevolezza
2.in assenza di lesione del principio di egualianza (art. 3)

tale legittimità

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

I criteri di determinazione della sanzione

- Le sanzioni sono espresse in euro, sostituendo la precedente versione, che faceva ancora riferimento alle lire (nel D.lgs. 471/1997).
- La **sanzione**, ove previsto dalla legge, può essere irrogata dagli enti impositori all'interno del c.d. **"limite edittale"**, quindi tra il minimo e il **massimo indicato dalla norma**.
- L'irrogazione della sanzione in misura superiore al minimo **va adeguatamente motivata**

→ Art. 7 del D.Lgs. 472/1997 e circ. 180 del 10/07/1998

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

La riduzione delle sanzioni (art. 7, c. 4 D.Lgs. 472/97)

Comma così modificato dall'art. 16, comma 1, lett. c), n. 2), D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158;

Viene eliminato l'aggettivo “**eccezionali**” dalla norma. Pertanto, addove dovessero sussistere le “circostanze (**non più eccezionali**) che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo contestata e la sanzione”, in sede di impugnazione dell’atto si potrà chiedere la riduzione al 50% della sanzione minima applicabile per la specifica violazione

4. Qualora concorrano **eccezionali** circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.



segue

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

La riduzione delle sanzioni (art. 7, c. 4 D.Lgs. 472/97)

quando assistiamo un contribuente che ha ricevuto un **avviso di accertamento**, insieme a lui facciamo delle scelte

se →

aderire a un istituto deflettivo del contenzioso tributario

x →

acquisire la riduzione delle sanzioni e l'imposta dovuta o rideterminata nel caso di accertamento con adesione o autotutela

x →

fare ricorso per ottenere l'annullamento dell'atto

ma →

se l'atto non viene annullato il cliente si ritrova a dover pagare la maggior imposta al 100% e le sanzioni al **100%**

nel ricorso è opportuno pensare a un modo per ridurre in ogni caso le **sanzioni**. A oggi la nuova norma consente di richiedere più facilmente la **riduzione delle sanzioni** per manifesta sproporzione tra tributo e sanzioni ex art 7 c. 4 D.Lgs. 472/1997



LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

La riduzione delle sanzioni (art. 7, c. 4 D.Lgs. 472/97)

** dipende
dai singoli
caso

questa riduzione può essere riconosciuta esclusivamente dal giudice tributario in sede contenziosa

pertanto

come penultima* eccezione nel ricorso

Io si dedica

alle sanzioni**

nel

caso di evidente sproporzione tra tributo e sanzione, nell'ipotesi di fatture soggettivamente inesistenti, la corte di cassazione (sent. n. 8722/2013) ha chiarito che anche in un contesto di frode carosello, il **giudice** può applicare la riduzione delle sanzioni comminate sino al minimo

* in quanto l'ultima la riserviamo sempre al riconoscimento delle spese, insistendo, con delle ragioni che variano da caso a caso su qualche comportamento scorretto dell'ufficio che ha determinato la necessità di fare il contenzioso e il sostenimento delle spese



LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

La riduzione delle sanzioni (art. 7, c. 4 D.Lgs. 472/97)

nella penultima eccezione del ricorso bisogna precisare, «in via meramente subordinata», ti chiedo almeno di ridurre le sanzioni per evidente sproporzione

per

la corte di cassazione sentenza n. 5206/2012

la

riduzione delle sanzioni per evidente sproporzione

si

applica alle sanzioni comminate non solo in misura proporzionale ma anche in misura fissa

“dovendosi considerare che il minimo e il massimo si identificano in detta misura fissa o proporzionale”

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

da valutare sempre
l'applicazione del
cumulo giuridico

L'aumento delle sanzioni (art. 7, c. 3 D. Lgs. 472/97)

in caso di recidiva
art. 7 c. 3 D.Lgs.
472/1997 e circ. 180
del 10 luglio 1998

Al 31 dicembre 2015, è prevista in capo all'Ufficio la **possibilità (e non l'obbligo)** di **commicare una sanzione aumentata** fino al 50% nei confronti di quei contribuenti che nei 3 anni precedenti abbiano commesso un'altra violazione della stessa indole.

A seguito della **riforma**, in **caso di accertamento di 2 violazioni dello stesso tipo nel corso di 4 periodi di imposta** la **recidiva da possibile (finora, peraltro, poco applicata dagli Uffici) diventerà obbligatoria**

invito a definire almeno una delle sanzioni attraverso
un istituto deflettivo del contenzioso

3. Salvo quanto previsto al comma 4, la **sanzione è (può-essere)-aumentata** fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole **non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione**. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.



LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'aumento delle sanzioni (art. 7, c. 3 D. Lgs. 472/97)

Sussistono dubbi sulla decorrenza della recidiva automatica: occorre considerare anche le violazioni della stessa indole eventualmente commesse nel triennio antecedente al 2017 (o 2016)?

In attesa di chiarimenti, va valutata l'opportunità, nel caso di verifiche in corso e di violazioni della stessa natura commesse in 2 esercizi, di aderire a un istituto deflativo del contenzioso ai fini della non operatività della recidiva.

Il cumulo giuridico (art. 12, c. 8 D. Lgs. 472/97)

anche nel caso di mediazione e di conciliazione giudiziale, come già avviene nel caso di accertamento con adesione, il cumulo giuridico opererà limitatamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta.

Al 31 dicembre 2015, invece, la riduzione derivante dalla sanzione determinata in maniera unica si aggiunge alla riduzione del 40% prevista per i predetti istituti

il ravvedimento operoso non è compatibile con il cumulo giuridico

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Il rivedimento operoso (art. 13, lett. a) bis D. Lgs. 472/97)

Ai fini della riduzione della sanzione a 1/9 del minimo anche a violazioni che non si perfezionano con la trasmissione della dichiarazione (saldo Irpef), si prevede che il rivedimento avvenga entro “90 giorni dalla data dell’omissione o dell’errore, ovvero in caso di omissioni o errori commessi in dichiarazione entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione”.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Cessione di azienda (art. 14 D. Lgs. 472/97)

La responsabilità solidale tra cedente e cessionario, per sanzioni e imposte, non opera se la cessione è avvenuta nell'ambito di una procedura concorsuale, o di un accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis L.F.), di un piano attestato (art. 67 L.F.), a meno che la cessione non sia attuata in frode dei crediti tributari.

La norma trova applicazione, in quanto compatibile, anche per il **conferimento di azienda**

estesa la responsabilità solidale anche al conferimento di azienda

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

in presenza di istanze
di rimborso già
presentate

**La sospensione dei rimborsi
(art. 23 D. Lgs. 472/97)**

proposta dell'ufficio
di compensare
anziché rimborsare
(fino a tutto il 2015
solo equitalia)

al 31/12/2015, solo in **presenza di atto di contestazione
sanzioni o di provvedimento** di **irrogazione sanzioni**, è
previsto che **si possa procedere alla prioritaria
sospensione del pagamento** del **rimborso** e alla
successiva **compensazione** del **debito** con il **credito**
vantato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il nuovo decreto prevede, invece, l'estensione della
sospensione dei rimborsi anche in **presenza degli avvisi
di accertamento**

sanzioni di natura formale che non incidono sull'imposta

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

accollo della sanzione

(art. 11, c. 6 D. Lgs. 472/97)

il nuovo decreto, consente ai soggetti nel cui interesse è stata commessa la violazione, l'**accollo del debito** e l'**estinzione della sanzione** per fatti commessi dall'autore, a prescindere dall'**assenza di dolo o colpa grave**.

Fino al 31/12/2015 la possibilità per il soggetto nell'interesse del quale l'autore ha agito di estinguere mediante pagamento la sanzione – **irrogata all'autore – era limitata alle sole ipotesi in cui la violazione non fosse stata commessa con dolo o colpa grave**.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

l'omessa dichiarazione (art. 1 D.Lgs. 471/97)

la dichiarazione ai fini delle imposte dirette e IRAP, presentata oltre 90 giorni, continua a essere considerata **omessa** a tutti gli effetti, potendo costituire esclusivamente titolo per la riscossione delle imposte ivi rappresentate.

Viene inoltre confermata la sanzione “base” prevista per l’omessa dichiarazione, dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di € 250



LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

dichiarazione ultra-tardiva

(art. 1 D.Lgs. **471/97**)

in caso di **presentazione della dichiarazione oltre i 90 giorni, ma entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque controllo fiscale, la sanzione va dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di 200 euro.**

Se non sono dovute imposte la sanzione è fissa, da € 150 euro a € 500 (in luogo dell'attuale sanzione da € 250 a € 1.000)

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

applicabile il principio
del favor

l'infedele dichiarazione
(art. 1 D. Lgs. 471/97)

Valido ai fini:
: I.I.D.D.
: IVA
: Sost. imposta

nel caso di **indicazione**, ai fini delle **singole imposte**, di un minor **reddito**, di un'**imposta inferiore** o di un **credito superiore** a quello spettante, la **nuova sanzione comminabile** si attesta dal **90%** al **180%** della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, a fronte di quella attuale che va dal **100%** al **200%** della **maggior imposta o della differenza di credito.**



LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

aggravante in caso di operazioni fraudolente (art. 1 D. Lgs. **471/97**)

la sanzione base da dichiarazione infedele dal 90% al 180% è invece aumentata della metà “*quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente*”

dal 135% al 270%

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

attenuante in caso di lievi infedeltà

(art. 1 D. Lgs. **471/97**)

so lo dall'ufficio

fuori dai casi di condotte fraudolente, viene prevista una riduzione di $1/3$ della sanzione base dal 90% al 180%, rilevabile solo in sede d'accertamento, nell'ipotesi in cui la maggiore imposta o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3% rispetto all'imposta e al credito dichiarato e, comunque, nel limite di € 30.000

dal 60% al 120%

non conviene fare
ravvedimento

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

applicabile il principio del favor

attenuante in caso di errore di competenza (art. 1 D. Lgs. 471/97)

La sanzione da dichiarazione infedele (da 90% a 180%) è ridotta di **1/3** in caso di **errata imputazione a periodo di un componente positivo** (purché abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità accertata) o di **un componente negativo** (purché non sia stato dedotto più volte).

Se la violazione della competenza fiscale non ha comportato danno per le casse erariali, opera la sanzione fissa di € 250 in luogo dell'attuale che va dal **100% al 200% dell'imposta.**

dal 60% al 120%

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

lo scompenso delle perdite pregresse (art. 42 DPR 600/73)

istanza solo in presenza di utilizzo di perdite pregresse slittamento dei termini di altri 60 gg.

istanza di scompenso delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nei confronti delle società consolidate

solo i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il consolidato - modello IPPEC

Sino al 31/12/2015, l'Ufficio deve computare in diminuzione dei maggiori imponibili accertati le perdite relative al periodo d'imposta, oggetto di accertamento, sino a concorrenza del loro importo (**solo perdite di periodo**).

Dal 2016, dai maggiori imponibili che residuano, il contribuente potrà chiedere, anche in sede di accertamento con adesione, che siano computate in diminuzione le **perdite pregresse*** non utilizzate, mediante la presentazione di un'istanza entro il termine per il ricorso che rimane sospeso per 60 giorni. riconoscimento delle perdite in tutti i tipi di accertamento

sanzioni calcolate sull'imposta effettiva e non sull'imposta teorica che non tiene conto delle perdite

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

l'omessa dichiarazione IVA (art. 5 D. Lgs. 471/97)

La **dichiarazione IVA** presentata oltre 90 giorni continua a essere considerata omessa a tutti gli effetti, potendo **costituire esclusivamente titolo** per la riscossione delle imposte ivi rappresentate.

Viene inoltre confermata la sanzione "base" prevista per l'**omessa dichiarazione**, dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di € 250

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

la dichiarazione IVA ultra-tardiva (art. 5 D. Lgs. 471/97)

in caso di presentazione della dichiarazione oltre i 90 giorni ma entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque controllo fiscale, la sanzione va dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di € 200.

Se non sono dovute imposte la sanzione è fissa, da 150 euro a 1.000 euro (in luogo dell'attuale sanzione da € 250 a € 2.000).

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

I'infedele dichiarazione Iva (art. 5 D. Lgs. 471/97)

nel caso di indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile / rimborsabile superiore a quella spettante, la nuova misura della sanzione comminabile si attesta dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della eccedenza utilizzata, a fronte di quella attuale che va dal 100% al 200%.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

aggravante in caso di condotte fraudolente (art. 5 D. Lgs. 471/97)

La sanzione base da dichiarazione infedele dal 90% al 180% è invece aumentata della metà “quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente”.

dal 135% al 270%

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

attenuante in caso di lievi infedeltà (art. 1 D. Lgs. 471/97)

Fuori dai casi di condotte fraudolente, viene prevista una "circostanza attenuante" (con riduzione di 1/3 della sanzione base dal 90% al 180%), **non applicabile spontaneamente da parte del contribuente**, in quanto rilevante solo in sede d'accertamento, nell'ipotesi in cui la maggiore imposta o la minore eccedenza accertata siano complessivamente inferiori al 3% rispetto all'imposta o all'eccedenza dichiarata e, comunque, nel limite di € 30.000

dal 60% al 120%

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

il rimborso IVA non spettante (art. 5 D. Lgs. 471/97)

Sino al 31/12/2015 chi, in difformità della dichiarazione, chiede un rimborso non dovuto o in misura eccedente il dovuto, è punito con una sanzione dal 100% al 200% della somma non spettante. In futuro, chi chiederà a rimborso IVA non spettante, sarà punito con una sanzione pari al 30% del credito rimborsato.

A differenza della sanzione previgente, la nuova norma punisce non la semplice richiesta di rimborso non spettante, ma il suo ottenimento laddove la sanzione è pari al 30% del credito “rimborsato”.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

errata fatturazione e indebita detrazione Iva (art. 6 D. Lgs. 471/97)

L'**errata fatturazione o registrazione delle operazioni imponibili**, come pure l'**indebita detrazione IVA**, non sarà più sanzionata con sanzione dal 100% al 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato e/o registrato nel corso dell'anno, ma dal 90% al 180%.

Inoltre, nel caso di **errata fatturazione/registrazione, la sanzione è dovuta nella misura da € 250 a € 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.**

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

tardivi versamenti

(art. 13 D. Lgs. 471/97)

Al 31/12/2015, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, è prevista la riduzione della sanzione base del 30% a 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

Secondo le nuove disposizioni, i tardivi versamenti saranno così puniti:

- per i ritardi sino a 14 giorni, la sanzione operante sarà quella **del 15%** ridotta a 1/15 per giorno di ritardo;
- per i ritardi da 15 a 90 giorni, la sanzione sarà pari al 15%;
- per i ritardi superiori a 90 giorni, la sanzione sarà pari al 30%.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

indebita compensazione (art. 13 D. Lgs. 471/97)

L'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti" sarà **sanzionato nella misura del 30% del credito utilizzato** (*i.e.* splafonamento per mancata apposizione del visto di conformità), salva l'applicazione di leggi speciali.

Ove, di contro, l'utilizzo concerna **crediti inesistenti indebitamente compensati**, la sanzione è dal 100% al 200% della misura del credito stesso e, in tal caso, non è mai ammessa la definizione **agevolata della sanzione**.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

crediti inesistenti

(art. 13 D. Lgs. 471/97)

“Il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile” mediante la liquidazione automatica della dichiarazione.

Potranno essere ritenuti inesistenti, a esempio, i crediti da indicare nel quadro RU rispetto ai quali **difetta, in origine, il presupposto per l'agevolazione.**

Non è chiaro se l'inesistenza del credito possa derivare a esempio dall'indicazione in dichiarazione di costi indeducibili o di IVA indetraibile

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'omessa dichiarazione dei sostituti di imposta (art. 2 D. Lgs. 471/97)

La sanzione "base" rimane confermata dal 120% al 240% delle ritenute non versate, con un minimo di € 250.

Ove però la dichiarazione sia presentata entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo e prima di un controllo fiscale, la sanzione applicabile va dal 60% al 120% delle ritenute non versate, con un minimo di € 200.

Qualora poi le ritenute, benché non dichiarate, siano state versate, la sanzione è fissa da € 250 a € 2.000 (€ 150 – € 500 euro se la dichiarazione è presentata entro il termine per l'invio di quella relativa all'anno successivo)

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

**L'infedele dichiarazione dei sostituti di imposta
(art. 2 D. Lgs. 471/97)**

L'attuale sanzione per infedeltà della dichiarazione fissata nella misura dal 100% al 200% sarà sostituita con quella dal 90% al 180% dell'importo delle ritenute non versate;

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'aggravante in caso di condotte fraudolente (art. 2 D. Lgs. 471/97)

La sanzione base (dal 90 al 180%) è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'attenuante in caso di lievi infedeltà (art. 2 D. Lgs. 471/97)

Al di fuori delle condotte fraudolente del sostituto, quando l'ammontare delle ritenute non versate è inferiore al 3% delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi, interessi e altre somme dichiarati e, comunque, è inferiore a 30mila euro, la sanzione base (dal 90% al 180%) è ridotta di un terzo (dal 60% al 120%)

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Cessione, risoluzione, proroga contratti di locazione (art. 17 DPR 131/86)

Sino al 31/12/2015 per la **tardiva comunicazione della risoluzione anticipata**, proroga e cessione del contratto relativo all'immobile per cui fosse esercitata l'opzione per la cedolare secca, **non era previsto uno specifico trattamento sanzionatorio**.

Ora viene previsto che, **in caso di mancata presentazione della comunicazione entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento**, si applica la **sanzione in misura fissa pari a 67 euro (35 euro, se il ritardo non è superiore a 30 giorni)**.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Imposte ipotecarie e catastali (art. 6 D. Lgs. 347/90)

Al 31/12/2015, i notai hanno l'obbligo di trascrivere l'atto nel termine di 30 giorni dalla data dell'atto o del deposito e in caso di omessa trascrizione è prevista la sanzione dal 100% al 200% dell'imposta.

Il **predetto termine viene ampliato a 120 giorni** e la predetta sanzione **viene ridotta del 50%** qualora la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie siano effettuate con **un ritardo non superiore a 30 giorni**.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Dichiarazione di successione (art. 50 D. Lgs. 346/90)

Al 31/12/2015, la dichiarazione deve essere presentata entro 12 mesi dalla data di apertura della successione e in caso di omissione si applica la sanzione dal 120% al 240% dell'imposta liquidata d'ufficio o da 250 a 1.000 euro se non è dovuta imposta.

In futuro, se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione dal 60% al 120% dell'ammontare dell'imposta liquidata d'ufficio, o da 150 a 500 euro se non è dovuta imposta.

LA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Associazioni sportive dilettantistiche (art. 25, c. 5 L. 133/99)

L'inosservanza della disciplina sulla tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti pari o superiore a € 1.000 prevista per le ASD continuerà ad essere sanzionata mediante pena pecuniaria da 250 a 2.000 euro (art. 11 del D. Lgs. n. 471/1997), ma non comporterà più il disconoscimento del regime fiscale di favore che prevede diverse agevolazioni, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini Iva.

LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

riscossione

- 1 introduzione concetto di lieve inadempimento**
- 2 oneri di funzionamento servizio di riscossione riduzione al 6%**
- 3 utilizzo mail pec per notifica cartelle di pagamento**
- 4 definizione concordata accertamento rateazione in 4 anni e non più in 3**

Decreto legislativo, 24/09/2015 n° 159, G.U. 07/10/2015

LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

in vigore dal 22 ottobre 2015

1

introduzione concetto di lieve inadempimento

parametro quantitativo

**la differenza rispetto
all'importo dovuto**

quando

**non ho un ritardo rispetto
alla scadenza**

quando

**è inferiore a €
10.000**

**è inferiore al
3%**



superiore a sette giorni



se si rientra in **almeno uno di questi parametri
alternativi siamo di fronte a un lieve adempimento e
non si ha la decadenza dalla rateazione**

LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

in vigore dal 22 ottobre 2015

2

oneri di funzionamento servizio di riscossione riduzione al 6%



aggi di riscossione



oneri di funzionamento del servizio di riscossione



abbattimento dal 8% al 6%



paga oltre i 60 gg.



abbattimento dal 4,65% al 3%



paga entro i 60 gg.

LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

in vigore dal 01 gennaio 2016

3

utilizzo mai pec per notifica cartelle di pagamento



decorrenza 01/01/2016

accordo con CCIAA

utilizzo diffuso da parte del concessionario della riscossione



a mezzo e mail p.e.c.



al controllo dell'indirizzo e mail p.e.c.

LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

in vigore dal 22 ottobre 2015

4

**definizione concordata accertamento con
adesione rateazione in 4 anni e non più in 3**



da anni 3



12 rate trimestrali



a 4 anni



16 rate trimestrali

LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

riammessione alla rateazione senza sanzione del 60%

per quanto attiene

alla riammessione da un piano di rateazione decaduto nei trentasei mesi antecedenti al 15 ottobre 2015 ai sensi dell'articolo 1, comma 134, della legge di stabilità 2016, l'Agenzia ha chiarito che con la ripresa dei pagamenti delle rate viene meno la ratio della sanzione del 60% dovuta in caso di decadenza dalla rateazione.

pertanto

se il contribuente a seguito di iscrizione a ruolo per intervenuta decadenza dal precedente piano di rateazione avesse pagato, anche in parte l'importo della suddetta sanzione del 60%, provvederà a imputare sulle nuove rate del piano gli importi già pagati a tale titolo.

resta fermo

il fatto che non si potrà mai richiedere il rimborso delle eventuali eccedenze relative al pagamento delle suddette sanzioni del 60% per intervenuta decadenza.

LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

niente rate decrescenti o crescenti per la rateazione degli avvisi bonari

esclusa

la possibilità di poter ottenere piani con rate trimestrali decrescenti o crescenti

anche se

il dlgs. 159/2015 nel riformulare l'articolo 3-bis del dlgs 462/1997 ha eliminato il comma 6-bis, si legge nella risposta delle Entrate al quesito, le somme dovute a seguito dei controlli automatizzati delle dichiarazioni dei redditi potranno essere dilazionate esclusivamente tramite rate trimestrali di pari importo

dunque

nessuna possibilità di poter ottenere piani di dilazione degli importi dovuti sugli avvisi bonari con rate variabili. Rate trimestrali di importo costante e, per effetto delle modifiche attuate dalla riforma della riscossione, **tutte** con **scadenza all'ultimo giorno del trimestre.**

LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

art. 15-ter del DPR 602/1973

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

Il lieve inadempimento non può trovare applicazione nelle definizioni agevolate delle sanzioni



il legislatore ha inteso circoscrivere l'ambito applicativo del lieve inadempimento solamente agli istituti dell'accertamento con adesione e agli altri istituti allo stesso assimilabili quali la definizione per omessa impugnazione, la mediazione e la conciliazione giudiziale

ciò premesso



non è possibile ipotizzare un'applicazione in via estensiva del lieve inadempimento anche ad altri istituti fra i quali, quello oggetto del quesito ovvero la definizione agevolata delle sanzioni

segue



LA REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

segue

risposta impeccabile dal punto di vista strettamente letterale della disposizione normativa

invece

l'auspicio era quello esattamente opposto ovvero che l'amministrazione finanziaria, preso atto della volontà del legislatore di non punire lievi ritardi nel versamento, fino a sette giorni, o nel pagamento degli importi dovuti, per ammontare non superiore al 3%, potesse dare una interpretazione più ampia

ritenendo possibile

ricorrere a tale istituto anche in relazione a fattispecie diverse da quelle strettamente ricomprese nel dettato normativo.

NUOVI LIMITI DEL CONTANTE

NUOVI LIMITI DEL CONTANTE

introdotto per favorire i **pagamenti elettronici** con carte bancomat e carte di credito, il limite alla circolazione dei contanti a € 1.000 ha subito un repentino **cambio di rotta**, con elevazione a quota € 3.000

Ma cosa è cambiato? E cosa cambierà tra pochi giorni?

a partire

dal **1° gennaio 2016** torneranno **legittimi** i **pagamenti in contanti di fatture, finanziamenti soci e distribuzioni degli utili fra società e soci per importi unitari al di sotto dei € 3.000** (e, naturalmente, anche le **singole rateizzazioni** potranno essere effettuate entro detta soglia). A titolo di esempio, sarà pertanto possibile non solamente pagare una fattura di € 2.500 in contanti, ma anche una fattura di € 5.000, se suddivisa in due rate da mensili € 2.500 (o comunque non più di € 3.000).

dunque

ne deriva che le **sanzioni previste dall'art. 58 D.Lgs n. 231/2007** (in particolare quelle del co. 1, pari a un importo, per il trasgressore, dal **1% al 40%**, salvo obblazione e per le **mancate comunicazioni dal 3% al 30%**, con minimo di **€ 3.000**) saranno **applicabili solo in relazione ai nuovi importi**

NUOVI LIMITI DEL CONTANTE

in ogni caso, **attenzione** a non fare facile confusione. Il limite dei € 3.000 rileverà per le transazioni in contanti **ma non per la trasferibilità degli assegni**. Gli **assegni bancari e postali potranno dunque continuare a essere emessi privi di clausola di intrasferibilità esclusivamente per importi inferiori a € 1.000**, visto e considerato che le nuove disposizioni non hanno apportato modifiche all'articolo di legge dedicato proprio alla trasferibilità degli assegni. In pratica, per questi ultimi permarrà l'obbligo di indicare il nome e la ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità a partire da € 1.000

in altri termini

il limite imposto dalla **legislazione antiriciclaggio**, che era stato finora sempre univoco, viene scisso in due parti: i **pagamenti in contanti** possono essere serenamente effettuati entro € 3.000, mentre quelli in **assegni liberi e transferibili**, entro i € 1.000 inoltre

permane il limite dei € 1.000 nei **pagamenti effettuati dalle pubbliche amministrazioni** (operazioni di pagamento degli emolumenti a qualsiasi titolo), valutato che per importi superiori a € 1.000 dovranno **avvenire necessariamente attraverso strumenti telematici**. Il limite di € 1.000 rimane inoltre anche per gli operatori del terzo settore, sebbene per costoro, al mancato rispetto delle norme specifiche, si applicheranno sanzioni da € 250 a € 2.000

NUOVI LIMITI DEL CONTANTE

Titoli e libretti al portatore

Il nuovo limite di 3 mila euro riguarda anche il trasferimento di titoli al portatore e i libretti di deposito (al portatore). A esempio è ora possibile trasferire liberamente un certificato di deposito al portatore di 2mila euro.

Per quanto riguarda i libretti è rimasta invariata la disposizione secondo cui «*il saldo dei libretti di deposito bancari o postali al portatore non può essere pari o superiore a euro mille*» (articolo 49, comma 12 D.Lgs. n.231 del 21/11/2007). Tuttavia il loro trasferimento può essere liberamente effettuato se l'importo complessivo non supera 2.999,99 euro.



due disposizioni devono essere coordinate. Presumibilmente il legislatore ha voluto consentire il trasferimento di due o più libretti di deposito al portatore, a condizione che l'importo complessivo non superi il nuovo e più elevato limite. In ogni caso il saldo di ciascun libretto non deve comunque superare la soglia di 999,99 euro. A esempio dovrebbe essere possibile il trasferimento di tre libretti di deposito in favore di una persona il cui saldo (per ciascun libretto) ammonta a 900 euro. In questo caso risulta osservato sia il limite complessivo dell'importo trasferibile, sia il limite del saldo di ciascun libretto.

NUOVI LIMITI DEL CONTANTE

**possibilità di utilizzare il modello F24 in forma
cartacea**



**è ancora legata al fatto che l'importo da versare sia
inferiore a € 1.000 (art.11 del Decreto Legge n. 66/2014)**

vedi nota ANC del 29/12/2015

Seguono degli esempi