FISCAL FOCUS

Guida Operativa Direzione: Antonio GIGLIOTTI

Finanziaria 2013
e ultime novità

Legge di Stabilità 2013
(Legge n. 228/2012)
e Decreto Sviluppo-bis
(DL n. 179/2012, conv. con Legge n. 221/2012)

- aumento aliquota IVA
- avvio della Tares e della Tobin Tax
- riordino delle deduzioni e detrazioni
- novità IMU
- esenzione dall'irap per i piccoli autonomi
- rivalutazione terreni e partecipazioni
- IVIE e IVAFE
- nuovo regime di deduzione delle auto
- pagamenti elettronici per imprese e professionisti
- compensazione del credito IVA
- principio di cassa allargato

in|f EDIZIONI
FISCAL FOCUS
www.fiscal-focus.it

Finanziaria 2013

e ultime novità

a cura di Antonio Gigliotti

GLI AUTORI

Antonio Gigliotti

Direttore e autore della collana di aggiornamento professionale "Fiscal-Focus.it" e del quotidiano "Fiscal-Focus.info".

Dottore Commercialista dello "Studio Tributario Gigliotti & Associati", revisore contabile, pubblicista, specializzato in materia tributaria, autore di diverse pubblicazioni in materia fiscale. Collabora con "Il Sole 24 ore" e altri importanti quotidiani di carattere nazionale.

Esperto fiscale in materia tributaria per le rubriche Radio Rai 1 "Economia in tasca" e "Prima di tutto" e in diverse edizioni del TG1

Hanno collaborato:

Carla De Luca

Devis Nucibella

Giuseppe Moschella

Gioacchino De Pasquale

Daniele Bonaddio

Paola Mauro

I diritti di traduzione, di riproduzione e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (comprese le copie fotostatiche, i film didattici e i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi. L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Testo chiuso in redazione il ***04 gennaio 2013***

LEGGE DI STABILITÀ

Capitolo 1 pag. 1

Legge di stabilità pag. 1
1.1 Il recepimento della Direttiva Fatturazione dal 01.01.2013 pag. 1
1.1.2 Disciplina interna pag. 2
1.1.2.1 Base imponibile (art. 13 comma 4 del DPR 633/72) pag. 2
1.1.2.2 Soggetti passivi (art.17 co.2 e co. 5 del DPR 633/72) pag. 3
1.1.2.3 Volume d'affari (art.20 co. 1 del DPR 633/72) pag. 4
1.1.2.4 Fatturazione delle operazioni (art.21 co. da 1 a 6 del DPR 633/72) pag. 5
1.1.2.5 Fattura semplificata pag. 12
1.1.3 Disciplina comunitaria pag. 14
1.1.3.1 Operazioni attive pag. 18
1.1.3.2 Operazioni passive pag. 18
1.2 Aumento Iva al 22% pag. 21
1.2.1 Effetti pag. 21
1.2.2 L'impatto delle nuove aliquote pag. 25
1.2.3 Gli effetti sugli immobili pag. 27
1.2.4 Professionisti pag. 28
1.3 Il nuovo prelievo sui rifiuti: la Tares pag. 29
1.3.1 L'introduzione con il decreto "Salva Italia" pag. 29
1.3.2 I correttivi della legge di stabilità pag. 30
1.3.3 Una tassa maggiorata pag. 31
1.3.4 I servizi indivisibili pag. 31
1.4 Introduzione della Tobin Tax: imposta sulle transazioni finanziarie pag. 33
1.5 Maggiori detrazioni per i figli a carico pag. 41
1.5.1 Decorrenze e importi pag. 41
1.5.2 Ripartizione della detrazione pag. 42
1.5.3 Effetto reale delle nuove detrazioni pag. 43
1.5.4 Detrazioni per contribuenti non residenti pag. 43
1.6 Aumento deduzioni Irap pag. 44
1.6.1 Manovra Salva Italia periodo d'imposta 2012/2013 pag. 44
1.6.2 Legge di stabilità dal periodo d'imposta 2014 pag. 45
1.6.3 Soggetti interessati pag. 45
1.6.4 Contribuenti di piccole dimensioni pag. 45
1.7 IRAP: il modello per il rimborso "Spese del personale" pag. 47
1.7.1. Premessa pag. 47

1.7.2. Il meccanismo di accoglimento delle istanze pag. 47
1.73. Modalità e termini di presentazione dell'istanza pag. 48
1.7.4. Chi può presentare il modello pag. 49
1.7.5. La compilazione del modello per il rimborso "Irap Spese Personale" pag. 49
1.8 Niente Irap per i piccoli autonomi pag. 57
1.8.1 Assoggettamento ad Irap pag. 57
1.8.2 Esercenti arti e professioni pag. 58
1.8.3. Imprenditori pag. 59
1.8.4. Autonoma organizzazione secondo il legislatore pag. 60
1.9 Il credito d'imposta pag. 63
1.10 Società agricole e determinazione dei redditi fondiari pag. 66
1.11 Rivalutazione terreni e partecipazioni pag. 69
1.11.1 La ratio della rivalutazione pag. 69
1.11.2 Oggetto della rivalutazione pag. 70
1.11.3 Modalità per la rivalutazione pag. 70
1.11.4 Versamento imposta sostituiva pag. 70
1.11.5 Detrazione imposta sostitutiva versata su terreni già rivalutati pag. 71
1.11.6 Agenzia delle Entrate Risoluzione n. 236/2008 pag. 71
1.11.7 La posizione delle commissioni tributarie pag. 72
1.11.8 Rimborso nel Decreto sviluppo 2011 pag. 73
1.11.9 Agenzia delle Entrate circolare 47/2011 pag. 73
1. 12 IVIE e IVAFE differiti al 2012 pag. 75
1.12.1 L'Ivie pag. 75
1.12.2 L'Ivafe pag. 76
1.12.3 Decorrenza dell'Ivafe pag. 76
1.12.4 Estensione del beneficio sulle abitazioni principali pag. 78
1.13 CO.CO.PRO. La nuova disciplina pag. 79
1.13.1 I requisiti del progetto pag. 79
1.13.2 Collegamento a un determinato risultato finale pag. 80
1.13.3. Non coincidenza con l'oggetto sociale del committente pag. 80
1.13.4. Svolgimento di compiti non meramente "esecutivi" o "ripetitivi" pag. 81
1.13.5 I soggetti esclusi dalle co.co.pro. pag. 81
1.13.6 Il corrispettivo pag. 82
1.13.7 Il profilo sanzionatorio pag. 83
1.13.8 Presunzione di subordinazione pag. 83
1.13.9 Sostegno al reddito per i co.co.pro. pag. 84
1.13.10 Aumento dell'aliquota contributiva pag. 85

INDICE

1.14 Il Cud in modalità telematica pag. 86
1.14.1 La Legge di Stabilità per il 2013 pag. 88
1.14.2 Il CUD 2013 pag. 89
1.15 Giustizia: nuovo aumento del contributo unificato pag. 90
1.15.1 Contributo unificato: si determina in base al "valore" della causa pag. 90
1.15.2 Regime sanzionatorio pag. 90
1.15.3 Modello "F23" o "contrassegno" pag. 91
1.15.4 Impugnazioni civili: raddoppio C.U pag. 92
1.15.5 Contenzioso tributario: raddoppio del C.U. per ricorso in Cassazione pag. 93
1.15.6 Contenzioso amministrativo: dal 2 gennaio 2013 nuovi rincari pag. 93

DECRETO SVILUPPO BIS

Capitolo 2 pag. 97

Decreto sviluppo Bis pag. 97
2.1 Il Decreto sviluppo Bis pag. 97
2.1.1 Le novità del decreto pag. 97
2.2 L'Agenda Digitale pag. 98
2.2.1 Identità digitale e servizi innovativi per i cittadini pag. 99
2.2.2 Amministrazione digitale pag. 100
2.2.3 Servizi per l'istruzione digitale pag. 101
2.2.4 Le misure per la sanità digitale pag. 101
2.2.5 Banda larga e ultra larga pag. 102
2.2.6 Moneta elettronica pag. 102
2.2.7 Giustizia digitale pag. 102
2.3 Gli interventi sulle frodi assicurative pag. 103
2.3.1 Misure per l'individuazione ed il contrasto delle frodi assicurative pag. 103
2.3.2 Lotta alle frodi: i compiti dell'IVASS pag. 104
2.3.3 Abolizione delle clausole di tacito rinnovo pag. 104
2.3.4 Contratto a schema unico pag. 105
2.3.5 Corretta e aggiornata informativa pag. 105
2.3.6 Collaborazioni tra imprese pag. 106
2.3.7 Polizze vita dormienti pag. 106
2.4. Fallimento telematico pag. 106
2.4.1 Il Fallimento pag. 107
2.4.2 L'insinuazione al passivo pag. 107

2.4.3 Come cambia il rendiconto del curatore pag. 108
2.4.4 Il concordato (esame della proposta) pag. 108
2.4.5 Esdebitazione pag. 108
2.4.6 Amministrazione straordinaria pag. 109
2.5 Agevolazioni alle infrastrutture pag. 109
2.5.1 Il contratto digitale pag. 109
2.5.2 Stazione unica appaltante pag. 109
2.5.3 Credito d'imposta incentivi per le imprese pag. 110
2.5.4 Esenzione dal pagamento del canone di concessione pag. 111
2.5.5 Anagrafe delle stazioni appaltanti pag. 111
2.5.6 Revisione triennale dell'attestato SOA pag. 111
2.5.7 Conferenza di servizi pag. 111
2.5.8 Reti d'impresa pag. 112
2.5.9 Svincolo garanzie pag. 112
2.6 Esonero scontrini GDO pag. 114
2.6.1 La previgente normativa pag. 115
2.6.2 Il Decreto sviluppo Bis pag. 116
2.6.3 Un riassunto post modifica pag. 117
2.7 Elenchi e fornitori per produttori agricoli pag. 117
2.7.1 Elenco clienti e fornitori pag. 118
2.7.2 Operazioni per le quali vale la soglia di 3.600 pag. 119
2.7.3 Decreto sviluppo pag. 119
2.8 Novità in tema di imprese agricole: determinazione del reddito pag. 121
2.8.1 La qualifica di società agricola pag. 121
2.8.2. La deroga prevista dal Legislatore pag. 122
2.9 Contratti agroalimentari:le novità apportate dal Decreto Sviluppo-bis. pag. 123
2.9.1 Ambito soggettivo pag. 124
2.9.2 Ambito oggettivo pag. 124
2.9.3 Gli elementi essenziali del contratto pag. 125
2.9.4 La forma scritta pag. 125
2.9.5 Le novità pag. 126
2.9.6 Le imprese e le cooperative agricole pag. 126
2.9.7 Viene meno la nullità del contratto pag. 128
2.10 Le start-up innovative alla luce delle novità apportate in sede di conversione in legge del DL Sviluppo - bis pag. 128
2.10.1 La definizione di start-up innovativa e i nuovi requisiti (art.25 del DL 179/2012) pag. 128
2.10.2 Gli incubatori certificati di start-up pag. 133

2.10.3 Deroga al diritto societario e riduzione degli oneri per l'avvio (art.26 del DL 179/12) pag. 136
2.10.4 Remunerazione con strumenti finanziari della start-up innovativa e dell'incubatore certificato pag.139
2.10.5 Accesso al credito d'imposta agevolato per le start-up (nuovo art.27-bis del DL 179/2012) pag. 139
2.10.6 Il rapporto di lavoro subordinato nelle start-up innovative pag. 140
2.10.7. La retribuzione dei lavoratori assunti dalla start-up pag. 142
2.10.8 Incentivi all'investimento pag. 143
2.11 Depositi IVA pag. 145
2..12 Pagamenti elettronici per imprese e professionisti Pag. 146
2.13 DURC e appalti: saltano le agevolazioni pag. 147
2.14 Trattamento fiscale degli strumenti di finanziamento pag. 148
2.15 La stabile organizzazione delle compagnie aeree (norma anti Ryan –air) pag. 149
2.16 Attrazione investimenti esteri pag. 151

LE NOVITÀ DEL MODELLO 730/2013

Capitolo 3 pag. 153

Le novità del Modello 730/2013 pag. 153
3.1 Premessa pag. 153
3.2 L'IMU sostituisce IRPEF e addizionali pag. 153
3.3. Immobili di interesse storico-artistico pag. 154
3.4. Immobile parzialmente locato pag. 156
3.5. Le novità del quadro E pag. 157
3.6. La nuova destinazione dell'8 per mille pag. 158
3.7. L'introduzione della franchigia di 40 euro per il contributo SSN deducibile pag. 159
3.8. Le novità del quadro F pag. 160

LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE NEI CONTRATTI DI APPALTO

Capitolo 4 pag. 163

La responsabilità solidale nei contratti di appalto pag. 163
4.1 Premessa pag. 163
4.2 I chiarimenti della Circolare n.40/E pag. 163
4.3 I dubbi ancora aperti pag. 164

4.3.1 L'ambito oggettivo di applicazione pag. 164
4.3.2. La definizione di appalto pag. 165
4.3.3. Il settore economico d'intervento pag. 166
4.3.4. I committenti privati e il contratto di appalto senza subappaltatori pag. 167
4.4 La responsabilità in ambito IVA pag. 169

IMU: RAVVEDIMENTI E RIMBORSI

Capitolo 5 pag. 171

IMU: ravvedimenti e rimborsi pag. 171
5.1 Come sanare gli errori o gli omessi versamenti pag. 171
5.1.1 Omesso o insufficiente versamento dell'imposta pag. 171
5.1.2 Infedele dichiarazione pag. 172
5.1.3 Omessa presentazione della dichiarazione pag. 173
5.1.4 Mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti pag. 173
5.1.5 Violazioni puramente formali pag. 173
5.2. Rimborsi e conguagli: le novità della Risoluzione n.2/DF del 13 dicembre 2012 pag. 178
5. 3 Dichiarazione IMU: la scadenza del 04 febbraio 2013 pag. 182
5.3.1. I contribuenti tenuti alla presentazione pag. 182

LE SCADENZE E I CONTROLLI DI GENNAIO 2013

Capitolo 6 pag. 185

Le scadenze e i controlli di gennaio 2013 pag. 185
6.1 Il ravvedimento dell'omesso acconto IVA entro il 28 gennaio 2013 pag. 185
6.1.1 Le sanzioni applicabili pag. 186
6.1.2 Ravvedimento operoso pag. 186
6.1.3 Ravvedimento brevissimo pag. 186
6.1.4 Ravvedimento breve pag. 187
6.1.5 Ravvedimento lungo pag. 187
6.2 Il canone RAI in scadenza entro il 31 gennaio 2013 pag. 187
6.2.1 Il canone RAI speciale dei soggetti passivi IVA in Unico pag. 188
6.2.2 Soggetti tenuti all'indicazione pag. 188
6.2.3 Gli apparecchi soggetti al tributo pag. 189
6.2.4 La compilazione di Unico 2013 pag. 189
6.3 Compensazione crediti 2012 dal 16 gennaio pag. 190
6.1 Regole e modalità di compensazione pag. 190

INDICE

6.2 Compensazione in presenza di ruoli scaduti pag. 190
6.3 Le limitazioni al credito Iva pag. 192
6.4 Il controllo degli accertamenti notificati entro il 31.12.2012 pag. 195
6.4.1 Accertamenti in scaduti il 31 dicembre pag. 196
6.4.2 L'acquiescenza o l'adesione pag. 197
6.4.3 Il ricorso pag. 199
6.5 Principio di cassa allargato pag. 200
6.5.1 Le regole da seguire pag. 200
6.5.2 Principio di cassa allargato pag. 201
6.5.3 A chi si applica pag. 202
6.5.4 Esatta individuazione della data di pagamento pag. 204
6.5.5 Ritenute pag. 205
6.5.6 Deducibilità in capo all'impresa pag. 205
6.5.7 Compenso erogato da lavoratori autonomi pag. 206
6.5.8 Agenzia delle Entrate Risoluzione 113/2012 pag. 207
6.6 Principio di cassa per i lavoratori autonomi pag. 209
6.6.1 Agenzia delle Entrate Risoluzione 138/2009 pag. 209
6.6.2 Assegno bancario pag. 210
6.6.3 Bonifico bancario pag. 210
6.6.4 Carta di credito pag. 211

CONTROLLI DI FINE ANNO

Capitolo 7 pag. 213

Controlli di fine anno pag. 213
7.1 Condizioni per fruire del regime dei minimi pag. 213
7.2 Opzione per il regime agevolato pag. 216
7.3 Adempimenti pag. 219
7.4 Uscita dal regime dei minimi pag. 222
7.5 Il regime supersemplificato pag. 226
7.6 Le nuove iniziative produttive pag. 228
7.7 Il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria pag. 231

INDICE

IL NUOVO REDDITOMETRO

Capitolo 8 pag. 239

Il nuovo redditometro pag. 239
8.1 Il funzionamento pag. 239
8.2 Il confronto tra redditometro e accertamento sintetico "puro" pag. 240
8.3 Il decreto con i nuovi indici pag. 248
8.4 Contraddittorio pag. 258
8.5 La funzione del Redditest pag. 265

AUTO: LE NOVITÀ DAL 2013

Capitolo 9 pag. 269

Auto: le novità dal 2013 pag. 269
9.1 Premessa pag. 269
9.2 Percentuali di deducibilità Riforma del lavoro pag. 269
9.3 Legge di Stabilità pag. 270
9.4 Percentuali che rimangono inalterate pag. 271
9.5 Autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti pag. 272

LE NUOVE REGOLE SULLE TRANSAZIONI COMMERCIALI

Capitolo 10 pag. 273

Le nuove regole sulle transazioni commerciali pag. 273
10.1 Le transazioni commerciali pag. 273
10.1.1 Contrasto ai ritardi nei pagamenti e ambito applicativo pag. 273
10.1.2 L'attuazione della delega pag. 274
10.1.3 La decorrenza pag. 275
10.1.4 L'utilizzo di sistemi automatizzati pag. 275
10.1.5 Le Amministrazioni Pubbliche pag. 276
10.1.6 Direttiva recepita con anticipo pag. 276
10.2 Le modifiche al D.L. 231/2002 pag. 276
10.2.1 Disposizioni in materia di contratti agro alimentari pag. 277
10.2.2 Ambito di applicazione pag. 279
10.2.3 Automatica decorrenza degli interessi moratori pag. 280
10.2.4 Necessaria la pattuizione scritta pag. 280

INDICE

10.2.5 La rateazione del pagamento pag. 281
10.3 Gli interessi moratori pag. 281
10.3.1 Le clausole contrattuali inique pag. 283
10.3.2 Una prova certa sul rilascio delle fatture pag. 285
10.3.3 Fondamentale la data da cui decorrono gli interessi pag. 286
10.3.4 La fatturazione elettronica pag. 287
10.4 Le tutele contro i ritardi di pagamento pag. 287
10.4.1 Deroga al tasso di interesse legale pag. 287

CASI E QUESTIONI

Aumento Iva al 22% pag. 291
Aumento deduzioni Irap pag. 292
Niente Irap per i piccoli autonomi pag. 293
Rivalutazione terreni e partecipazioni pag. 296
Elenchi clienti e fornitori per produttori agricoli pag. 298
Redditometro pag. 299
Auto: le novità dal 2013 pag. 303

TABELLE DI SINTESI

Avvio della Tares pag. 313
Maggiori detrazioni per i figli a carico pag. 315
Contributo unificato pag. 317
Start up innovative pag. 319
Co.Co.Pro.: la nuova disciplina pag. 321
Decreto Sviluppo bis pag. 324
Esonero scontrini GDO pag. 327
La qualifica di società agricola pag. 329
Depositi Iva pag. 331
Pagamenti elettronici per imprese e professionisti pag. 332
Trattamento fiscale degli strumenti di finanziamento pag. 332
Controlli di fine anno pag. 333
Redditometro pag. 340
Auto: le novità dal 2013 pag. 348
Le nuove regole sulle transazioni commerciali pag. 351
Scadenze e controlli di gennaio 2013 pag. 354
Aumento aliquota Iva pag. 360

Aumento deduzioni Irap	pag. 361
Niente Irap per i piccoli autonomi	pag. 362
Rivalutazione terreni e partecipazioni	pag. 362
Elenchi clienti e fornitori per produttori agricoli	pag. 364
Novità in tema di fatturazione IVA	pag. 365
Tobin Tax	pag. 367
Credito d'imposta	pag. 369
Società agricole	pag. 372
Modello 730	pag. 373
Modello IRAP	pag. 387

APPROFONDIMENTO

Legge di stabilità

1. LEGGE DI STABILITÀ

1.1 Il recepimento della Direttiva Fatturazione dal 01.01.2013

L'originario DL 11 dicembre 2012, n.216 recante «*Disposizioni urgenti volte a evitare l'applicazione di sanzioni dell'Unione europea*», anche detto **DL Salva - infrazioni**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 288 dell'11 dicembre 2012, che recepisce le nuove regole sulla fatturazione, contenute nella Direttiva Ue 2010/45, c.d. "Direttiva Fatturazione" è stato inserito all'interno del testo della **Legge di stabilità dai commi 324 a 335 dell'art.1.**

L'adozione di un decreto-legge per recepire una direttiva comunitaria era **una procedura singolare**, che veniva utilizzata dal Governo, al solo scopo di consentire il salvataggio preventivo dalla procedura di infrazione.

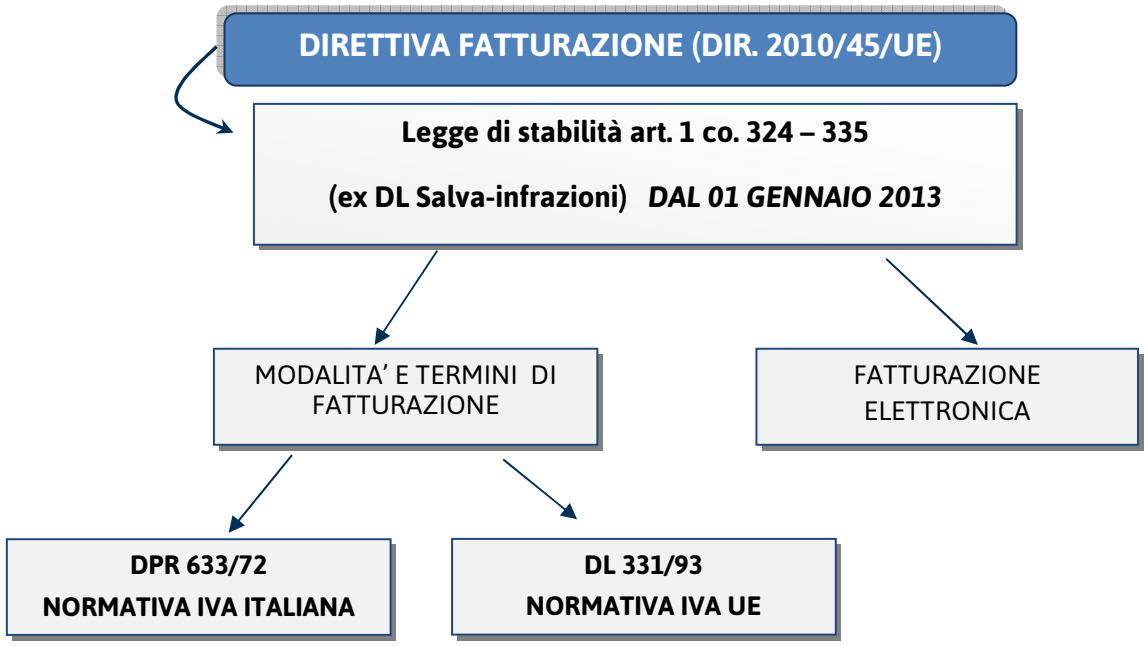
Una parte della norma comunitaria è stata, in realtà, anticipata già con la legge di conversione del Decreto Sviluppo (DL n. 83/2012), avente ad oggetto **l'Iva per cassa**: regime adottabile **dal 01 dicembre 2012**, in quanto una legge sul punto, già in vigore al 31 dicembre 2012, consente di evitare la procedura relativa al passaggio dalla soglia ordinaria di 500.000 euro a quella massima adottata nel nostro ordinamento di 2 milioni.

Passiamo in rassegna le **novità** che diventeranno operative **dal 1° gennaio 2013** per evitare di farsi trovare impreparati all'inizio del nuovo anno.
In alcuni casi, le modifiche in arrivo incideranno su comportamenti consolidati e, in altri, su prassi solo di recente, e con fatica, messe a regime, come per le regole sul momento di effettuazione delle prestazioni in ambito internazionale, in vigore **dal 17 marzo 2012**.

Le novità, in linea con i dettami dell'Ue, muovono secondo due direttrici: intervengono tanto sulle **ordinarie regole di fatturazione** e **sui relativi adempimenti**, quanto sulla specifica disciplina della **fatturazione elettronica**, destinata nel breve periodo a sostituire la modalità cartacea. Non solo ma il legislatore ha adottato una tecnica specifica che comporta la modifica dei principali testi legislativi:

- **DPR n.633 del 26 ottobre 1972** (normativa IVA italiana);
- **D.L. n.331 del 30 agosto 1993** (normativa IVA comunitaria)

APPROFONDIMENTO



1.1.2 Disciplina interna

Per quanto riguarda la **disciplina IVA italiana,** il comma 325 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2013 (ex art. 1, co.2 del D.L. n.216/12) stabilisce la modifica di diverse disposizioni del DPR n.633/72, tra cui le seguenti:

- art.13, co.4 (**base imponibile**);
- art.17, co.2 e 5 (**soggetti passivi**);
- art.20, co.1 (**volume d'affari**);
- art.21, co.1-6 (**fatturazione delle operazioni**), con contestuale inserimento dell'art. 21-*bis* (**fattura semplificata**);
- art.39, co.3 (**tenuta e conservazione dei registri e dei documenti**).

1.1.2.1 Base imponibile (art. 13 comma 4 del DPR 633/72)

L'articolo 1, co.325 della Legge di Stabilità 2013 riformula l'art.13, co.4 del DPR n.633/72 e per le operazioni intracomunitarie l'art.43 del D.L. n.331/93, nel senso di precisare che:

Normativa

Art.13 comma 4 "Ai fini della determinazione della ***base imponibile*** *i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il* ***cambio del giorno di effettuazione dell'operazione*** *o, in mancanza di tale* indicazione *nella fattura, del* ***giorno di emissione della fattura.*** *In mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del* ***giorno antecedente più prossimo****. La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea".*

APPROFONDIMENTO

Ai fini della determinazione della base imponibile, i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo:

- il cambio del **giorno di effettuazione dell'operazione**;
- o, nel caso di omessa indicazione nella fattura, del **giorno di emissione della fattura**;
- in mancanza, il calcolo è eseguito sulla base della **quotazione del giorno antecedente più prossimo.**

La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta in virtù del tasso di cambio pubblicato dalla Banca Centrale Europea: non è, pertanto, necessaria una specifica comunicazione all'Amministrazione Finanziaria.

1.1.2.2 Soggetti passivi (art.17 co.2 e co. 5 del DPR 633/72)

L'articolo 1, comma 325 della Legge di Stabilità 2013 (ex art.1 co.2, lett. b) del D.L. n.216/12) modifica **l'art.17 del DPR n.633/72** in due parti, apportando le seguenti modificazioni:

Normativa

*- **al secondo comma**, il secondo periodo è sostituito dal seguente: "Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.";*

*- **al quinto comma**, secondo periodo, le parole: "l'indicazione della norma di cui al presente comma" sono sostituite dalle seguenti: «**l'annotazione "inversione contabile"** e **l'eventuale indicazione della norma** di cui al presente comma»;*

Dunque:

- al **comma 2** è confermato il principio generale, secondo cui gli obblighi relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti, sono assolti dai cessionari o committenti. La novità è rappresentata dalla previsione che, nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e registrazione di cui agli artt. 46 e 47 del D.L. n.331/93. L'attuale formulazione dell'art.17, co. 2, secondo periodo del DPR n.633/72 dispone, invece, che, nell'ipotesi di prestazioni di servizi di cui all'art.7-ter, rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, il committente assolve i predetti obblighi.

- al **comma 5** è inserito l'obbligo di esposizione, nella fattura emessa dal cedente senza addebito dell'imposta, dell'annotazione "**inversione contabile**", derubricando ad eventuale l'indicazione del riferimento normativo.

1.1.2.3 Volume d'affari (art.20 co. 1 del DPR 633/72)

L'articolo 1 comma 325 della Legge di Stabilità 2013 (ex art. 1, co. 2, lett. c) del D.L. n.216/12) rivede significativamente il **sistema delle esclusioni dal computo del volume d'affari** di cui all'art.20, co.1, primo periodo, del DPR n.633/72:

Normativa

"**all'articolo 20, primo comma**, il secondo periodo è sostituito dal seguente: *Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2424 del codice civile, voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell'articolo 36.*"

Viene, quindi, confermato il **principio di irrilevanza nella determinazione del Volume d'affari:**

- **dei passaggi di beni** tra attività separate (art.36, co.5, del Decreto Iva)
- e delle **cessioni di beni ammortizzabili**, precisando, però, che rientrano anche le voci B.I.3) e B.I.4) dello Stato patrimoniale attivo di cui all'art.2424 c.c. (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e diritti simili), in luogo dell'attuale formulazione che citata, invece, l'art.2425, n.3) c.c., ovvero i lavori in corso su ordinazione;
- **è stata soppressa l'esclusione,** introdotta dall'art.1, co.1 del D.Lgs. n.18 dell'11/02/10, delle prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in un altro Paese UE, non soggette all'imposta ai sensi dell'art.7-ter del DPR n.633/72. Tali operazioni non rilevano, tuttavia, ai fini dell'acquisizione dello *status* di esportatore abituale, in virtù della modifica che il Decreto "Salva infrazioni" e la Legge di stabilità 2013 opera sull'art.1, co.1, lett. a) del D.L. n. 746/83.

Il decreto, dunque, modifica in senso estensivo il **concetto di volume d'affari,** in cui confluiscono sia i servizi generici sia non generici e le cessioni di beni fuori campo per carenza del requisito territoriale. Ne risultano influenzati (in negativo) tutti gli istituti dell'Iva che prendono in considerazione tale grandezza (compreso il regime dell'Iva per cassa), tranne il *plafond*, per il quale, in conformità a quanto suggerito su queste pagine in occasione della consultazione lanciata a settembre dalle Finanze, il legislatore ha escluso le operazioni non territoriali dal denominatore del rapporto di cui al Dl 746/83.

APPROFONDIMENTO

1.1.2.4 Fatturazione delle operazioni (art.21 co. da 1 a 6 del DPR 633/72)

L'articolo 1, comma 325 della Legge di Stabilità 2013 (ex art. 1, comma 2, lett. d) del D.L. n.216/12) dispone l'integrale sostituzione dei co.1-6 dell'art.21 del DPR n.633/72, in materia di emissione della fattura.

In primo luogo, è precisato che per **fattura elettronica** s'intende quella emessa e ricevuta in qualunque formato elettronico, il cui ricorso è subordinato all'accettazione da parte del destinatario.

È, inoltre, precisato che la fattura, cartacea od elettronica, si considera emessa, oltre che nei casi di consegna, spedizione o trasmissione, all'atto della messa a disposizione del cessionario o committente.

Qualora il cessionario o committente, residente o domiciliato nel territorio dello Stato, non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione, deve essere indicato il **codice fiscale dello stesso.**

Normativa

*art.21 comma 1 "Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette **fattura**, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili. o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo. Per **fattura elettronica** si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un. qualunque formato elettronico il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. L'emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza è consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate e purché il soggetto passivo nazionale abbia iniziato l'attività da almeno cinque anni e nei suoi confronti non siano stati notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di imposta sul valore aggiunto. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono determinate le modalità, i contenuti e le procedure telematiche della comunicazione. La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa **all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente".***

Viene, inoltre, ampliato il **contenuto minimo obbligatorio della fattura**, con la previsione delle seguenti ulteriori indicazioni (art.21, co.2 del DPR n.633/72):

- **data** di emissione;
- **numero** progressivo di univoca identificazione della fattura;

APPROFONDIMENTO

- **ditta**, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del cedente/prestatore e cessionario/committente, del rappresentante fiscale, e ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- numero di **partita Iva del cedente** o prestatore;
- numero di **partita Iva del cessionario** o committente, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, numero di identificazione Iva attribuito nel Paese di stabilimento. Qualora il cessionario o committente, residente o domiciliato nel territorio dello Stato, non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione, deve essere indicato il **codice fiscale dello stesso.**
- **corrispettivi** ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti ai beni ceduti a titolo di sconto, premio od abbuono di cui all'art.15, co.1, n.2) del DPR n.633/72;
- **corrispettivi** relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio od abbuono. Non è, pertanto, più previsto alcun riferimento al valore normale, bensì al corrispettivo, analogamente al punto precedente.

Normativa

*Art.21 comma 2. "La **fattura** contiene le seguenti **indicazioni**:*

a) data di emissione;

b) numero progressivo che la identifichi in modo univoco;

c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;

d) numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;

e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;

f) numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;

g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;

h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2;

i) corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;

l) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;

m) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'articolo 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;

n) annotazione che la stessa. è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo".

La principale novità del co.3 dell'art.21 del DPR n.633/72 riguarda la **fattura elettronica**: il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura, dal momento della propria emissione, sino al termine del suo periodo di conservazione.

L'autenticità dell'origine e l'integrità del documento possono essere garantite mediante:

- sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ad essa riferibile,
- oppure tramite l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente,
- o attraverso sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati
- o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

Normativa

*Art.21 comma 3. "Se l'operazione o le operazioni cui si riferisce la fattura comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con **aliquote diverse**, gli elementi e i dati di cui al comma 2, lettere g), h) ed l), sono indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile. Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo soggetto può essere emessa una **sola fattura**. Nel caso di più fatture elettroniche trasmesse in unico lotto allo stesso destinatario da parte dello stesso cedente o prestatore. le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, purché per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni. Il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione; autenticità dell'origine ed integrità del contenuto possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati. Le fatture redatte in lingua straniera sono tradotte in lingua nazionale, a fini di controllo, a richiesta dell'amministrazione finanziaria".*

APPROFONDIMENTO

Il nuovo co.4 dell'art.21 del DPR n.633/72 contiene, invece, diverse deroghe al principio di emissione della fattura al momento dell'effettuazione dell'operazione, riguardanti, tra l'altro, i seguenti casi:

- **cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo**, per il tramite del proprio cedente: la fattura è emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;
- **prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in un altro Stato comunitario**, non soggette all'imposta si sensi dell'art.7-*ter* del DPR n.633/72: la fattura è emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- **prestazioni di servizi** di cui all'art.6, co.6, primo periodo del DPR n.633/72, **rese a o ricevute da un soggetto passivo stabilito al di fuori dell'Unione Europea**: la fattura è emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione

Normativa

*Art.21 comma 4. "La **fattura** è emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6. La fattura cartacea è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte. In deroga a quanto previsto nel primo periodo:*

*a) per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con DPR 14 agosto 1996, n. 472, nonché per le prestazioni di servizi **individuabili attraverso idonea documentazione**, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa **una sola fattura**, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime;*

*b) per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente la fattura è emessa **entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;***

c) per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;

d) per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, rese o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione".

Si deve, però, trattare di prestazioni individuabili attraverso **idonea documentazione** (nuovo articolo 21, comma 4, lett. a) del DPR 633/1972). Si riporta di seguito un esempio di fattura:

Ciro bene Srl
Via G. Verdi n. 12
42016- Guastalla (RE)
Partita Iva: 00221180341

Spettabile
Cerali Spa
Via Trento n. 161
30026 - Portogruaro (VE)
Partita Iva: 01611210513

Fattura n. 25 del 15 febbraio 2013

Fattura differita articolo 21, comma 4, lettera a), del DPR 633/1972

- n. 4 interventi di assistenza per modifiche sistema informativo gestione ordinativi, eseguiti presso la vostra sede di Portogruaro, via Trento n. 161, nel mese di gennaio 2013

Riferimento: contratto assistenza n. 1/2013

Nostri rapporti giornalieri nn. 15-18

Importo € 1.000,00/intervento

Totale imponibile € 4.000,00

Iva 21% € 840,00

Totale fattura € 4.840,00

Normativa

Art.21 comma 5. "Nelle ipotesi di cui all'articolo 17, secondo comma, primo periodo, il cessionario o il committente emette la fattura in unico esemplare, ovvero, ferma restando la sua responsabilità, si assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo".

APPROFONDIMENTO

Il successivo co.6 dell'art.21 del Decreto Iva viene rivisto nel senso di prevedere **l'obbligatoria indicazione in fattura** delle seguenti annotazioni

Operazione non soggetta	per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi sottoposti a vigilanza doganale, escluse dall'applicazione dell'Iva, a norma dell'art.7-*bis*, co.1 del DPR n.633/72;
operazione non imponibile	per le esportazioni e fattispecie assimilate, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, cessioni a soggetti residenti o domiciliati al di fuori del territorio comunitario (artt.8, 8-*bis*, 9 e 38-*quater*, del Decreto Iva);
operazione esente	con riferimento a quelle di cui all'art.10 del DPR n.633/72, ad eccezione di quelle indicate al n.6) della medesima disposizione;
- **regime del margine – beni usati,** - **regime del margine – oggetti d'arte,** - **regime del margine – oggetti di antiquariato o collezione**	a seconda dei casi di cui al D.L. n. 41/95;
regime del margine – agenzie di viaggio	per le operazioni soggette alla disciplina di cui all'art.74-ter del DPR n.633/72.

Normativa

*comma 6. "La **fattura è emessa anche** per le tipologie di operazioni sotto-elencate e contiene, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le **seguenti annotazioni** con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale:*

*a) cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'articolo 7 –bis comma 1, con l'annotazione «**operazione non soggetta**»;*

*b) operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater, con l'annotazione «**operazione non imponibile»;***

*c) operazioni esenti di cui all'articolo 10, eccetto quelle indicate al n. 6), con l'annotazione «**operazione esente»;***

*d) operazioni soggette al regime del margine previsto dal decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, con l'annotazione, a seconda dei casi, «**regime del margine – beni usati»**, «**regime del margine – oggetti d'arte**» o «**regime del margine – oggetti di antiquariato o da collezione»;***

*e) operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette al regime del margine previsto dall'articolo 74-ter, con l'annotazione «**regime del margine – agenzie di viaggio."***

Si riporta di seguito un fac-simile di fattura:

Commerciale Est Spa
Via Pacor n. 5
34123 - Trieste
Partita Iva: 00991560328

Spett.le
Achats Pro Sa
Rue de l'Artisanat
Toulon (France)
Partita Iva: FR76522863170

Fattura n. 116 del 3 marzo 2013
Vendita di n. 1 macchina usata da taglio lamiera (modello SELI 2854)
Resa EXW magazzino Svetli Iuraj - Croazia
Riferimento: contratto di vendita n. 2/2013

Eventuale sdoganamento a vostro carico

Imponibile € 38.000,00
Iva 21% € 0,00
Totale fattura € 38.000,00

Operazione non soggetta (articolo 7-bis, comma 1, del DPR 633/1972)

L'articolo 21 del DPR n.633/72 è, inoltre, integrato, da **due nuove disposizioni**.
In primo luogo, il co. 6-*bis*, per effetto del quale i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sono **obbligati ad emettere fattura** anche quando pongono in essere le operazioni non soggette ad Iva in base agli artt. da 7 a 7-*septies* (ovvero non territorialmente rilevanti in Italia), quali:
a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle finanziarie esenti di cui all'art.10, nn.1)-4) e 9), del DPR n.633/72, effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'importa in un altro Stato comunitario. Al ricorrere di tale ipotesi, nella fattura, in luogo dell'ammontare dell'Iva, deve essere apposta la dicitura "**inversione contabile**", con l'eventuale specificazione della disposizione di riferimento;
b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate al di fuori dell'Unione Europea. In tale caso, nel documento fiscale deve essere indicata l'annotazione "**operazione non soggetta**", e l'eventuale fonte normativa.

Allo stesso modo, il successivo co. 6-*ter* stabilisce che le fatture emesse dal cessionario o committente, in virtù di un obbligo proprio, devono riportare l'annotazione "**autofatturazione**".

Normativa

art.21 comma 6-bis. "I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:
*a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea, con l'annotazione «**inversione contabile**;*
*b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione "**operazione non soggetta**".*

Normativa

*art.21 comma 6-ter. "Le fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio in virtù di un obbligo proprio recano l'annotazione «**autofatturazione".***

1.1.2.5 Fattura semplificata

Il comma 325 dell'art.1 della Legge di Stabilità 2013 introduce, inoltre, **l'art.21-*bis* del DPR n.633/72,** per effetto del quale è possibile **emettere la fattura in forma semplificata**, dotata di un contenuto minimale, purché:

- sia di ammontare complessivo non superiore ad € 100 (limite elevabile a 400 euro ovvero rimosso per alcuni settori e/o soggetti);
- oppure si tratti di una nota di variazione di cui al successivo art.26.

Nota bene

Tale strumento normativo potrà consentire l'emissione di fatture semplificate senza limite di importo, per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività o da specifiche tipologie di soggetti, per i quali le pratiche commerciali o amministrative ovvero le condizioni tecniche di emissione delle fatture rendono particolarmente difficoltoso il rispetto della normativa sul contenuto obbligatorio della fattura normale o sulla conversione in euro dei corrispettivi.

In particolare, al ricorrere di tali condizioni, è possibile emettere la fattura **indicando:**

- in luogo dei dati identificativi del cessionario o committente stabilito in Italia, soltanto il **codice fiscale** o il **numero di partita Iva** dello stesso. Qualora costui sia, invece, stabilito in un altro Stato comunitario, è possibile riportare il nu**mero di identificazione Iva** attribuito da tale Paese estero.
- un'ulteriore novità è rappresentata dalla circostanza che nella fattura semplificata non è necessario indicare la base imponibile Iva, essendo sufficiente l'esposizione del **corrispettivo complessivo** e **dell'imposta incorporata**, ovvero dei **dati che permettono di calcolarl**a: in altri termini, è possibile indicare soltanto il prezzo totale (Iva inclusa) e l'aliquota d'imposta applicata.

Il comma 3 dell'art.21-bis del DPR n.633/72 attribuisce, inoltre, al Ministro dell'Economia e delle Finanze il potere di ampliare l'ambito di operatività della facoltà di emissione della fattura semplificata, secondo due modalità distinte:

1. **aumento del limite massimo del corrispettivo complessivo**, da € 100 ad € 400;
2. **esclusione di una soglia**, per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività, o da peculiari tipologie di soggetti, per i quali le pratiche commerciali od amministrative o le condizioni tecniche di emissione delle fatture rendono particolarmente difficoltoso il rispetto degli obblighi di cui agli artt.13, co.4, e 21, co.2, del DPR n.633/72.

In ogni caso, l'emissione della fattura semplificata **non è ammessa** con riferimento alle seguenti tipologie di operazioni:

- cessioni intracomunitarie (art. 41 del D.L. n. 331/1993);
- operazioni disciplinate dall'art.21, co. 6-bis, lett. a), del DPR n.633/72 di cui al precedente paragrafo "Fatturazione delle operazioni".

Normativa

*Art 21-bis. – **Fattura semplificata** — "1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 21, la fattura di ammontare complessivo non superiore a cento euro, nonché la fattura rettificativa di cui all'articolo 26, può essere emessa in modalità semplificata recando, in luogo di quanto previsto dall'articolo 21, almeno le seguenti indicazioni:*

a) data di emissione;

b) numero progressivo che la identifichi in modo univoco;

c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;

d) numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;

e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di

APPROFONDIMENTO

soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il solo numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
f) descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;
g) ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla;
h) per le fatture emesse ai sensi dell'articolo 26, il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.
2. La fattura semplificata non può essere emessa per le seguenti tipologie di operazioni:
a) cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;
b) operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, lettera a).
3. Con decreto di natura non regolamentare il Ministro dell'economia e delle finanze può innalzare fino a quattrocento euro il limite di cui al comma 1, ovvero consentire l'emissione di fatture semplificate anche senza. limiti di importo per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività o da specifiche tipologie di soggetti per i quali le pratiche commerciali o amministrative ovvero le condizioni tecniche di emissione delle fatture rendono particolarmente difficoltoso il rispetto degli obblighi di cui agli articoli 13, comma 4, e 21, comma 2.»

La fattura semplificata è poco più dello scontrino parlante: il cliente deve essere identificato con il **codice fiscale o la partita Iva,** e il corrispettivo va indicato per totale lordo, evidenziando il "**di cui Iva**" o l'aliquota per procedere allo scorporo.

Tenuta e conservazione dei registri e documenti

L'articolo 1, co.2, lett. f), del D.L. n.216/12 sostituisce integralmente il co.3 dell'art.39 del DPR n.633/72, stabilendo che le **fatture elettroniche** devono essere conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del DM emanato ai sensi dell'art.21, co.5, del D.Lgs. n.82/05. È, inoltre, previsto che possono essere conservate elettronicamente le fatture create in formato cartaceo ed elettronico, comprese quelle generate in formato elettronico, ma che **non possono definirsi fatture elettroniche a causa della mancata accettazione da parte del destinatario.**

Normativa

Art. 39 comma 3. Le cessioni ed i trasferimenti di beni, di cui all'articolo 41,comma 1, lettera a), e comma 2, lettere b) e c), e gli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, se effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati. al termine di ciascun mese."

1.1.3. Disciplina comunitaria

L'articolo 1, co.3, del Decreto "Salva infrazioni", inserito nella Legge di Stabilità 2013 all'art.1 comma 326, riformula integralmente **l'art.39 del D.L. n.331/93** ("*Effettuazione delle cessioni e*

APPROFONDIMENTO

degli acquisti intracomunitari"), al fine di rispettare le disposizioni europee secondo cui **l'acquisto intracomunitario di beni si considera effettuato nel momento in cui si ritiene eseguita un'analoga cessione di beni interna**: conseguentemente, la predetta disposizione stabilisce, al co.1, che il momento di effettuazione sia della cessione che dell'acquisto intracomunitario di beni coincide con la data di consegna o spedizione dei beni a partire dallo Stato membro di provenienza.

Normativa

"***Art. 39. - (Effettuazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari**) – 1. Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza.*
Tuttavia se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna; le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna. Parimenti nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi. o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento. Le disposizioni di cui al secondo e al terzo periodo operano a condizione che siano osservati gli adempimenti di cui all'articolo 50, comma 5.

È, inoltre, modificato il successivo co. 2, per tenere conto **dell'abrogazione**, operata dalla Direttiva 2010/45/UE, **dell'obbligo di emissione della fattura per gli acconti incassati in relazione ad una cessione intracomunitaria.**

Normativa

Art.39 comma 2. Se anteriormente al verificarsi dell'evento indicato nel comma 1 è stata emessa la fattura relativa ad un'operazione intracomunitaria la medesima si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura.

Coerentemente con la predetta fonte comunitaria, che ha imposto agli Stati membri di consentire, con riferimento alle **cessioni di beni e prestazioni di servizi intracomunitarie**, l'emissione della fattura entro il 15 mese successivo, è altresì modificato, per le **cessioni intracomunitarie di beni**, l'art. 46, co.2, secondo periodo, del D.L. n.331/93, analogamente a quanto stabilito dalla disciplina interna per le prestazioni di servizi intracomunitarie (art.21, co.4, lett. c), del DPR n.633/72).

Viene pure riscritto il successivo **co.5 dell'art.46 del D.L. n.331/93**, riguardante il caso del cessionario di un acquisto intracomunitario di cui al precedente art.38, co. 2 e 3, lett.b), che:

- **non ha ricevuto la relativa fattura** entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve procedere all'emissione della stessa, in un unico esemplare, non oltre il 15 del terzo mese successivo a quello del predetto momento di effettuazione dell'operazione;
- diversamente, **qualora la fattura sia stata effettivamente ricevuta**, ma risulta emessa **per un corrispettivo inferiore a quello reale**, il cessionario deve emettere una fattura integrativa entro il 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria**.**

Normativa

*…" all'**articolo 46** sono apportate le seguenti modificazioni:*

1) al comma 1, secondo periodo, le parole: «unitamente alla relativa norma» sono sostituite dalle seguenti: «con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale»;

2) al comma 2, il primo periodo è sostituito dal seguente: «Per le cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41, è emessa fattura a norma dell'articolo 21 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale.»;

3) al comma 2, secondo periodo, le parole: «o committente» sono soppresse;

4) il comma 5 è sostituito dal seguente:

*"5. Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere **entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione** stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria".*

CESSIONE INTRACOMUNITARIA – posizione del cessionario	
CESSIONARIO NON HA RICEVUTO LA FATTURA entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.	• deve procedere **all'emissione della stessa**, in un unico esemplare, non oltre il 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione;

APPROFONDIMENTO

QUALORA LA FATTURA SIA STATA EFFETTIVAMENTE RICEVUTA, ma risulta emessa per un corrispettivo inferiore a quello reale.	• il cessionario deve emettere una **fattura integrativa** entro il 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria**.**

Il riferimento al "*giorno 15 del mese successivo*" è stato inserito anche nel co.1 dell'art.47 del D.L. n.331/93, per la distinta annotazione, rispetto alla data di ricezione, e con riguardo al mese precedente, nel registro dei documenti emessi (art.23 del DPR n.633/72), delle fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui al precedente art.38, co.2 e 3, lett.b), **previa integrazione,** a norma dell'art.46, co.1, fermo restando che, ai fini della detrazione dell'Iva, tali fatture devono essere annotate distintamente anche nel registro degli acquisti.

Qualora le suddette fatture siano ricevute da uno degli **enti** di cui all'art.4, co.4, del DPR n.633/72, **non soggetti passivi d'imposta**, le fatture devono essere annotate da costoro, previa loro progressiva numerazione, entro i medesimi termini di cui sopra, in un apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art.39 del Decreto Iva (art.47, co.3 del D.L. n.331/93).

Nel caso in cui, al di fuori di tale ipotesi, i soggetti in parola abbiano effettuato acquisti intracomunitari per i quali è dovuta l'imposta, sono tenuti altresì a presentare, in via **telematica**, ed **entro ciascun mese**, **una dichiarazione relativa agli acquisti registrati con riferimento al secondo mese precedente**, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (art.49, co.1 del D.L. n.331/93).

È, infine, sostituito il **co. 4 dell'art. 47 del D.L. n.331/93**, per effetto del quale le fatture relative alle **cessioni intracomunitarie** sono annotate distintamente nel registro delle fatture emesse, secondo l'ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento **al mese di effettuazione dell'operazione.**

APPROFONDIMENTO

Normativa

*f) **all'articolo 47** sono apportate le seguenti modificazioni:*

3) il comma 4 è sostituito dal seguente:

*"4. Le fatture relative alle **cessioni intracomunitarie** di cui all'articolo 46, comma 2, sono annotate distintamente nel registro di cui all'articolo 23 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, secondo l'ordine della numerazione ed **entro il termine di emissione**, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione".*

APPROFONDIMENTO

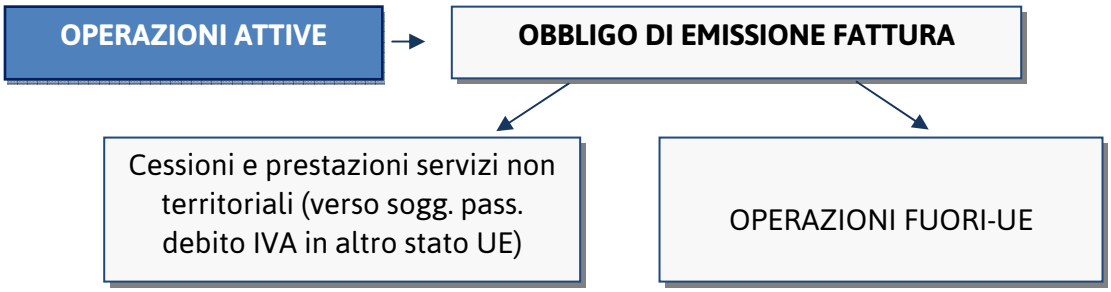
Riassumendo le modifiche apportate alla normativa comunitaria dal lato attivo e passivo:

1.1.3. 1 Operazioni attive

Relativamente al **ciclo attivo** delle operazioni, il decreto rende **generalizzato l'obbligo di emissione della fattura** che diventa necessaria anche:

- per le **cessioni e per le prestazioni non territoriali** effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta in altro Stato Ue;

- e per tutte le **operazioni che si considerano effettuate fuori Ue**, a prescindere dallo status e/o dal luogo di stabilimento del cessionario/committente.



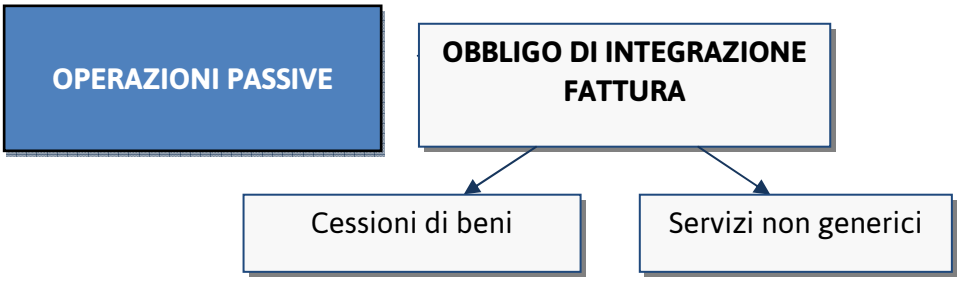
1.1.3. 2 Operazioni passive

Sul versante delle **operazioni passive**, il legislatore armonizza il sistema **estendendo la procedura di integrazione della fattura** prevista, a oggi, per gli scambi intracomunitari (articolo 46 del Dl 331/93) e per i servizi generici resi da prestatore Ue (articolo 17, comma 2 Dpr 633/72), anche alle:

- cessioni di beni
- e ai servizi non generici.

Nota bene

L'integrazione del documento del cedente/prestatore diventa la modalità ordinaria di assolvimento degli obblighi Iva nei rapporti con soggetti comunitari.



APPROFONDIMENTO

1.2 Aumento Iva al 22%

La "Manovra Bis 2011" (D.L. 138/2011 conv. con modif. L. 148/2011) aveva stabilito che a decorrere dal 1° luglio 2013 e fino al 31 dicembre 2013 le aliquote Iva del 10% e del 21% venissero incrementate di 2 punti.
La legge di stabilità 2013 all'art. 1 comma 480 ha cancellato la norma e l'ha sostituita col solo innalzamento **dal 1° luglio 2013** dell'aliquota del 21% al 22%. Resterà invariata l'aliquota del 10%.
È stata eliminata anche la norma che prevedeva, a regime dal 1° gennaio 2014, che le aliquote Iva sarebbero state rispettivamente dell'11 e del 22 per cento.

L'incremento dal 21% al 22%, comunque, può essere ancora evitato, se entro il 30 giugno 2013 saranno:

→ "*entrati in vigore provvedimenti legislativi in materia fiscale ed assistenziale aventi ad oggetto il riordino della spesa in materia sociale*", nonché l'eliminazione o la riduzione dei "*regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, tali da determinare effetti positivi, ai fini dell'indebitamento netto, non inferiori a 6.560 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2013*".

Art. 1 comma 480 Legge stabilità 2013
Il comma 1 – ter dell'articolo 40 del Decreto Legge 6 luglio 2011 m. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011 n. 111 e successive modificazioni è sostituito dal seguente:
1 –ter A decorrere dal 1° luglio 2013, l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto del 21% è rideterminata nella misura del 22%

1.2.1 Effetti

A differenza dell'ultimo incremento dell'aliquota ordinaria dal 20 al 21% per tutte le "operazioni effettuate a partire" dal 17 settembre 2011, questa volta i contribuenti (persone fisiche) potranno programmare per tempo i loro acquisti, anticipando al 30 giugno 2013, se possibile, quelli interessati dall'aumento dell'aliquota e posticipando gli altri.

Per quanto riguarda la decorrenza si fa presente che per individuare l'aliquota applicabile all'operazione, occorre fare riferimento al cosiddetto "momento di effettuazione" che è differenziato per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.

APPROFONDIMENTO

Per le cessioni di beni l'art. 6 comma 1 del D.p.r 633/72 dispone che:

→ *"Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai numeri 1) e 2) dell'art. 2, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione"*

APPROFONDIMENTO

Per le cessioni di beni quindi in linea di principio, salvo alcuni casi particolari, valgono i seguenti criteri:

- le cessioni di beni mobili si considerano effettuate all'atto della consegna o spedizione
- le cessioni di beni immobili si considerano effettuate all'atto della stipulazione del contratto a effetti reali (non vale il contratto preliminare).

Se però gli effetti costitutivi o traslativi si realizzano in un momento successivo rispetto ai suddetti eventi, la cessione si considera effettuata:

→ nel momento in cui tali effetti si producono (per esempio, la vendita immobiliare sottoposta a condizione sospensiva si considera effettuata al verificarsi della condizione).

Al riguardo si fa presente che:

- se si tratta di beni mobili, tuttavia, non si può andare oltre l'anno dalla consegna o spedizione;
- il differimento non opera per le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con patto di riscatto vincolante per entrambe le parti, per le quali valgono i criteri generali;
- per le cessioni di beni per le quali sia stato emesso il documento di consegna o di trasporto di cui al Dpr 472/1996 la fattura può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo. La fattura differita consente di raggruppare in un unico documento tutte le consegne fatte a un cliente nel corso di un mese solare, con una avvertenza: non è possibile comprendere nella stessa fattura consegne effettuate in due mesi diversi.

Per individuale il momento della consegna si fa presente che questa si verifica:

- quando si trasferisce la disponibilità fisica del bene al cessionario, il quale viene fisicamente in possesso del bene stesso;

ovvero

- quando si trasferisce al cessionario il documento necessario per disporre della cosa venduta.

Inoltre:

- se il cedente cura il trasporto dei beni,
  - → la consegna si considera effettuata quando **gli stessi entrano nella disponibilità del cliente**, ad esempio presso il suo deposito.
- se il cedente consegna i beni direttamente a terzi,
  - → la cessione si considera perfezionata "**il giorno stesso della consegna o spedizione dei beni a terzi"** (circolare 31 ottobre 1974, n. 42).

In caso di spedizione (invio del bene al cliente tramite un vettore):

- ⇒ se è prevista una clausola cessione "franco magazzino venditore",
  - ⇒ l'operazione si considera effettuata al **momento della consegna della merce al vettore;**
- ⇒ se è prevista la clausola "franco magazzino acquirente",
  - ⇒ l'operazione è fiscalmente effettuata al momento **dell'arrivo dei beni del magazzino del cliente.**

CONSEGNA DEL BENE				
	Con vettore		Senza vettore	
	Franco magazzino venditore	Franco magazzino acquirente	Cedente cura il trasporto	Cedente consegna bei a terzi
Momento della consegna	Consegna al vettore	Arrivo al cliente	Disponibilità del cliente	Consegna a terzi

Per le prestazioni di servizi l'art. 6 comma 3 del D.p.r 633/72 dispone che:

- → *"Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese. In ogni caso le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Comunita' nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime"*

APPROFONDIMENTO

In linea generale quindi le prestazioni di servizi si considerano effettuate:

→ all'atto del pagamento (e nella misura in cui esso avviene).

Non ha invece alcuna rilevanza l'avvenuta esecuzione, in tutto, o in parte della prestazione.

Momento di effettuazione prestazione di servizi
Atto del pagamento

Quando sono poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, occorre:

→ *"fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare"* (risoluzione 220/E/2007).

Il contratto si può qualificare come

- cessione di beni (cessione con posa in opera)
  - se il programma negoziale ha quale "scopo principale la cessione di un bene", mentre l'esecuzione dell'opera è diretta esclusivamente ad "adattare il bene alle esigenze del cliente, o a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura",

Osserva

Nei contratti di fornitura con posa in opera, la posa effettuata "direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese", non è soggetta autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale (articolo 12, comma 1, Dpr 633/72), ma ha "una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene".

- prestazione di servizi (appalto)
  - se la volontà contrattuale è quella di "addivenire a un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera".

Osserva

Si ha un contratto di appalto ogni qualvolta l'assuntore si impegni a consegnare prodotti con caratteristiche completamente diverse da quelli fabbricati in serie. A differenza della compravendita o della fornitura con posa in opera, nei contratti di appalto: l'assunzione del rischio di impresa è a carico dell'appaltatore; l'obbligazione di "fare" prevale su quella di "dare", con conseguente prevalenza del lavoro sui beni consegnati.

APPROFONDIMENTO

1.2.2 L'impatto delle nuove aliquote

I beni che vedranno subire l'aumento dell'aliquota Iva al 22% e quelli che non subiranno modifiche rimanendo al 10% e 4% sono quelli esposti di seguito.

- **22% Beni sui quali si applicherà la nuova aliquota** (il prelievo resta al 21% fino a fine giugno 2013):
  - ✓ abbigliamento e accessori;
  - ✓ auto;
  - ✓ Case con caratteristiche di lusso;
  - ✓ telefonini;
  - ✓ servizi per telefonia mobile;
  - ✓ computer e tablet;
  - ✓ parrucchiere;
  - ✓ piatti pronti;
  - ✓ imbarcazioni;
  - ✓ noleggio veicoli e imbarcazioni;
  - ✓ prodotti e trattamenti di bellezza;
  - ✓ cd/dvd;
  - ✓ elettrodomestici;
  - ✓ carburante;
  - ✓ bevande gassate;
  - ✓ vino;
  - ✓ superalcolici;
  - ✓ tabacchi;
  - ✓ calzature;
  - ✓ servizi di lavanderia;
  - ✓ servizi di officine, gommisti e carrozzieri;
  - ✓ servizi di telecomunicazione;
  - ✓ prestazioni professionali (avvocati, commercialisti, ingegneri, consulenti ecc.);
  - ✓ ingresso alle manifestazioni sportive di prezzo superiore a 12,91 euro;
  - ✓ servizi di trasporto merci (esclusi impianti a fune);
  - ✓ servizi degli stabilimenti balneari
  - ✓ prestazioni delle agenzie di viaggio (tour operator);
  - ✓ gas metano per usi civili, oltre 480 mc annui;
  - ✓ servizi forniti con mezzi elettronici (compresi libri e musica digitali);
  - ✓ strumenti musicali;
  - ✓ mobili a arredi;

APPROFONDIMENTO

- ✓ moto e bici;
- ✓ lezioni per corsi e attività ricreative;
- ✓ tv;
- ✓ parchi divertimento;
- ✓ gioielleria e orologeria.

➢ **10% Beni sui quali si applicherà l'aliquota agevolata (che rimane invariata)**:

- ✓ zucchero;
- ✓ prodotti per l'alimentazione dei fanciulli (semolini, amidi, ecc.) ;
- ✓ marmellate;
- ✓ conserve di frutta;
- ✓ prodotti della pasticceria e della biscotteria;
- ✓ corn-flakes;
- ✓ cioccolatini;
- ✓ omogeneizzati;
- ✓ acque minerali;
- ✓ birra;
- ✓ aceto;
- ✓ carne;
- ✓ pesce;
- ✓ uova;
- ✓ miele;
- ✓ energia elettrica per uso domestico;
- ✓ gas metano per usi civili, fino alla soglia di 480 mc annui;
- ✓ medicinali (anche omeopatici) ;
- ✓ alberghi, motels, campeggi e villaggi turistici;
- ✓ spettacoli teatrali;
- ✓ abbonamento pay; tv
- ✓ energia eolica e fotovoltaica;
- ✓ trasporto aereo, marittimo e passeggeri su rotaie;
- ✓ oggetti d'arte;
- ✓ gelati;
- ✓ salse e condimenti;
- ✓ caffè;
- ✓ tè;
- ✓ acquisto abitazione non di lusso diversa dalla prima casa;
- ✓ ristrutturazioni edilizie;

APPROFONDIMENTO

- ✓ fornitura acqua;
- ✓ raccolta rifiuti;
- ✓ ristoranti, pizzerie e simili;
- ✓ locazioni di abitazione.

➢ 4**% Beni sui quali si applicherà ancora l'aliquota agevolata (che rimane invariata)**:

- ✓ latte fresco;
- ✓ ortaggi e legumi;
- ✓ frutta;
- ✓ farine e altri cereali;
- ✓ pasta;
- ✓ pane;
- ✓ pomodori;
- ✓ quotidiani e periodici;
- ✓ libri;
- ✓ acquisto prima casa;
- ✓ occhiali e lenti a contatto;
- ✓ mense aziendali e scolastiche.

1.2.3 Gli effetti sugli immobili

L'aumento dell'aliquota Iva ordinaria, dal 21 al 22% avrà ripercussioni di non poco conto sul settore immobiliare che, come noto, sta attraversando un periodo particolarmente negativo.
Infatti, a eccezione dei casi in cui continueranno ad applicarsi le aliquote ridotte al 10% e al 4%, molti proprietari sperimenteranno a proprie spese gli effetti della nuova misura.
In particolare:

➢ **Il mercato immobiliare**

Il mercato immobiliare già da qualche anno sta registrando una delle peggiori crisi che il settore abbia mai vissuto, dovuta anche alle difficoltà di accesso al credito da parte di privati e imprese. L'aumento dell'aliquota Iva ordinaria, dal 21 al 22%, non potrà che acuire la situazione di difficoltà, andando a impattare su alcune operazioni collegate agli immobili. Di conseguenza, si genererà, con elevata probabilità, un'ulteriore riduzione dei consumi e, conseguentemente, della domanda interna.

➢ **La ristrutturazione**

Gli effetti dell'aumento dell'aliquota Iva al 22% saranno immediatamente visibili nei principali interventi attuati per le ristrutturazione degli immobili.

APPROFONDIMENTO

Ci si riferisce, in particolare, alle seguenti operazioni:

- ✓ le parcelle professionali di geometri, architetti e ingegneri collegate alla fase di progettazione dei lavori;
- ✓ i compensi per la certificazione energetica da allegare al rogito in caso di compravendita o da inserire negli annunci immobiliari di vendita o locazione;
- ✓ il settore dell'arredamento, dei mobili e degli elettrodomestici.

➢ **La manutenzione**

Per quanto riguarda gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria nelle abitazioni, bisogna distinguere due fattispecie:

1. l'acquisto diretto da parte del proprietario dell'immobile del materiale; in tal caso, si applica il 22 per cento;
2. nel caso in cui ci si affidi a una impresa, troverà applicazione l'Iva agevolata al 10% per l'edilizia, che è stata resa permanente dalla Finanziaria 2010.

➢ **Altre situazioni**

Accanto alle operazioni descritte, vi sono una serie di altre situazioni più complesse come, ad esempio, vari prodotti elencati da un decreto del 1999, dalle finestre ai sanitari del bagno, che scontano in parte l'Iva al 10% e in parte ad aliquota standard.
Infine, si segnala che l'acquisto e la costruzione della prima casa sconterà ancora l'aliquota del 4%, così come avverrà per la rimozione delle barriere architettoniche.

1.2.4 Professionisti

Per i professionisti, non varieranno le basi imponibili per la ritenuta d'acconto (rimasta al 20%) e per i contributi integrativi o alla gestione separata Inps.

L'aumento dell'Iva dal 21 al 22% **non inciderà sulla base imponibile dei contributi integrativi delle Casse professionali** (dal 2 al 5%, con rivalsa obbligatoria) o del contributo alla gestione separata Inps (4%, con rivalsa da concordare), calcolati sul compenso e sui rimborsi spese (diversi da quelli anticipati in nome e per conto).

Neanche la base imponibile della ritenuta d'acconto dei professionisti, rimasta al 20%, sarà influenzata dall'aumento dell'aliquota Iva al 22%, in quanto è costituita dalla somma del compenso, dei rimborsi spese (diversi da quelli anticipati in nome e per conto) e del contributo integrativo o alla gestione separata Inps.

1.3 Il nuovo prelievo sui rifiuti: la Tares

Dal 1° gennaio 2013 entra in vigore il nuovo tributo sui rifiuti e sui servizi (**Tares**) che sostituisce la **Tarsu** e la **Tia**. Il tributo che riguarda i servizi **ecologici urbani** e anche i cosiddetti servizi "**indivisibili**", anche se entra in vigore a gennaio 2013, si potrà pagare in una quota unica a giugno, e in caso di rateizzazione la prima **non** potrà essere pagata **prima di aprile 2013**. Fatte salve queste indicazioni, i Comuni possono gestire i calendari dei pagamenti.

La Tares è corrisposta in base ad una tariffa commisurata all'anno solare ed alla quantità e alle qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, inoltre prevede anche una **maggiorazione** chiamata a finanziare i "**servizi indivisibili comunali**", come l'illuminazione pubblica o la manutenzione delle strade.

1.3.1 L'introduzione con il decreto "Salva Italia"

L'art. 14 del decreto legge n. 201/2011, (Salva Italia) ha introdotto con decorrenza dal 1° gennaio 2013, una nuova disciplina per il prelievo relativo al finanziamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani denominato TARES.

Struttura della Tares

La Tares è strutturata da due quote che devono garantire:

- La copertura integrale dei costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti e i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani, e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento svolto in regime di privativa dei Comuni.
- La copertura dei costi relativi a servizi indivisibili dei Comuni, come i servizi di polizia locale, dell'anagrafe, dell'illuminazione pubblica, della manutenzione del verde pubblico, e del rifacimento del manto stradale.

Osserva

La Tares è una tassa sui **rifiuti e sui servizi**, che andrà a sostituire le ormai vecchie Tarsu e Tia. L'imposta nasce con l'obiettivo di accorpare in un'unica tassa i contributi sia per la gestione, sia per la raccolta, che per lo smaltimento dei rifiuti e interesserà sia i privati cittadini che le imprese commerciali. In pratica chiunque possiede case, abitazioni, locali commerciali e non, aree coperte e scoperte in grado di generare rifiuti solidi urbani sarà tenuto a versare la nuova tassa.

APPROFONDIMENTO

Alla TARES si applicano:

- La nuova **addizionale comunale**, destinata a coprire i costi dei servizi comunali indivisibili (*essenzialmente i servizi di sicurezza, illuminazione e gestione delle strade*).
- Il tributo provinciale, per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene ambientale, previsto dall'articolo 19 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504;
- Una **maggiorazione da applicare alla tariffa**, fissata nella misura di 0,30 euro al metro quadrato, che è rapportata alle dimensioni dell'unità immobiliare (*la maggiorazione può essere aumentata con delibera fino a 0,40 euro*). Il gettito di questa addizionale è destinato a coprire i costi relativi a servizi indivisibili.

Cosa sostitutisce

Il nuovo sistema di prelievo sostituisce, abrogandolo, quello attualmente in vigore ovvero:

- la **tassa smaltimento rifiuti solidi urbani** (TARSU), prevista dal D.Lgs 15 novembre 1993 n. 507;
- la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, **la tariffa di igiene ambientale** denominata TIA1 e disciplinata dall'art. 49 del D.Lgs 22/97;
- la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, la **tariffa integrata ambientale denominata** TIA2 e disciplinata dall'art. 238 del D.Lgs 152/2006;
- la tariffa speciale per la gestione dei rifiuti assimilati, prevista dall'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/06;
- le addizionali ex Eca – Meca.

1.3.2 I correttivi della legge di stabilità

La Tares, è stata prevista dal decreto "Salva Italia", ma i correttivi indispensabili ad avviare il meccanismo impositivo sono arrivati dalla legge di stabilità.

In particolare viene rivista la determinazione della **base imponibile**, **rimandando il calcolo basato sull'80% della superficie catastale,** per utilizzare in **prima applicazione** i parametri già utilizzati dai Comuni per le attuali tasse e tariffe.

Viene recuperata anche la possibilità di gestire la riscossione delle entrate da parte delle società che oggi raccolgono la tariffa, anche se il conto corrente in cui verranno depositate **le somme dovrà essere intestato direttamente al Comune.**

Prima rata ad aprile

Per evitare il debutto di una nuova tassa a ridosso delle elezioni politiche, la legge di stabilità ha rimandato **ad aprile la prima rata** della Tares, concedendo ai Comuni la possibilità di gestire i pagamenti.

APPROFONDIMENTO

Per le decisioni definitive in merito alle aliquote, ci sarà tempo fino a giugno (*con possibili correzioni entro settembre*), e i conguagli si faranno sentire di conseguenza solo sulle ultime rate.

Ai primi appuntamenti per il versamento, il conto sarà ancorato per i rifiuti a quanto pagato nel 2012, e per la componente "**servizi indivisibili**" al livello base da 30 centesimi al metro. quadrato

Nota bene

Le basi imponibili saranno le stesse oggi utilizzate per la tassa o la tariffa rifiuti, perché i calcoli fondati sul l'80% della superficie catastale saranno possibili solo quando i Comuni riceveranno i relativi dati dall'Agenzia del Territorio.

1.3.3 Una tassa maggiorata

L'imposta, che sostituirà Tarsu e Tia, e dovrà coprire integralmente il servizio di gestione dei rifiuti urbani, di quelli assimilati avviati allo smaltimento, **ma anche i costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni, avrà un impatto forte su famiglie e imprese**.

Dal primo gennaio, saranno sostituite tutte le tipologie di prelievo attualmente esistenti e cambieranno i criteri di determinazione dei corrispettivi.

A differenza del passato, cade il principio di sussidiarietà e il tributo dovrà garantire il pagamento di tutti i costi del servizio di gestione dei rifiuti, cio comporterà un sicuro aggravio per imprese e famiglie, in quanto, ad oggi, **la copertura media nazionale del costo del servizio è intorno al 91 per cento**.

Al di là degli incrementi legati al "cuore" del tributo, **costi aggiuntivi arriveranno** così anche dall'introduzione dei **corrispettivi per i servizi indivisibili**.

Per questa parte del tributo, nei Comuni che oggi adottano la Tia, gli incrementi saranno più pesanti per i piccoli nuclei familiari, mentre nei Comuni con la Tarsu, l'impatto sarà abbastanza omogeneo.

1.3.4 I servizi indivisibili

L'imposta, che sostituirà Tarsu e Tia, dovrà coprire, **anche i costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni**.

I servizi indivisibili si possono identificare nei: **servizi di polizia locale**, quelli dell'**anagrafe**, dell'**illuminazione pubblica**, della **manutenzione del verde pubblico** e del **rifacimento del manto stradale**.

Nel contempo sono abrogati tutti i tributi sui rifiuti vigenti, compresa l'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza (ex Eca).

APPROFONDIMENTO

Ricorda

I "**servizi indivisibili**" saranno finanziati da una maggiorazione della Tares, il nuovo tributo che dal 2013 sostituirà la Tarsu o la Tia oggi applicata dal Comune. Si tratta dell'illuminazione pubblica, della manutenzione delle strade, della polizia locale, dell'anagrafe, e in generale delle attività comunali che non sono erogate "**a domanda individuale**".

Fra queste ultime si possono ricordare per esempio gli asili nido o il trasporto scolastico, finanziati con specifiche tariffe pagate dagli utenti.

Per finanziare i "servizi indivisibili" viene applicata una maggiorazione alla Tares da 30 centesimi al metro quadrato dell'immobile, gettito che viene compensato da un analogo taglio statale ai Comuni.

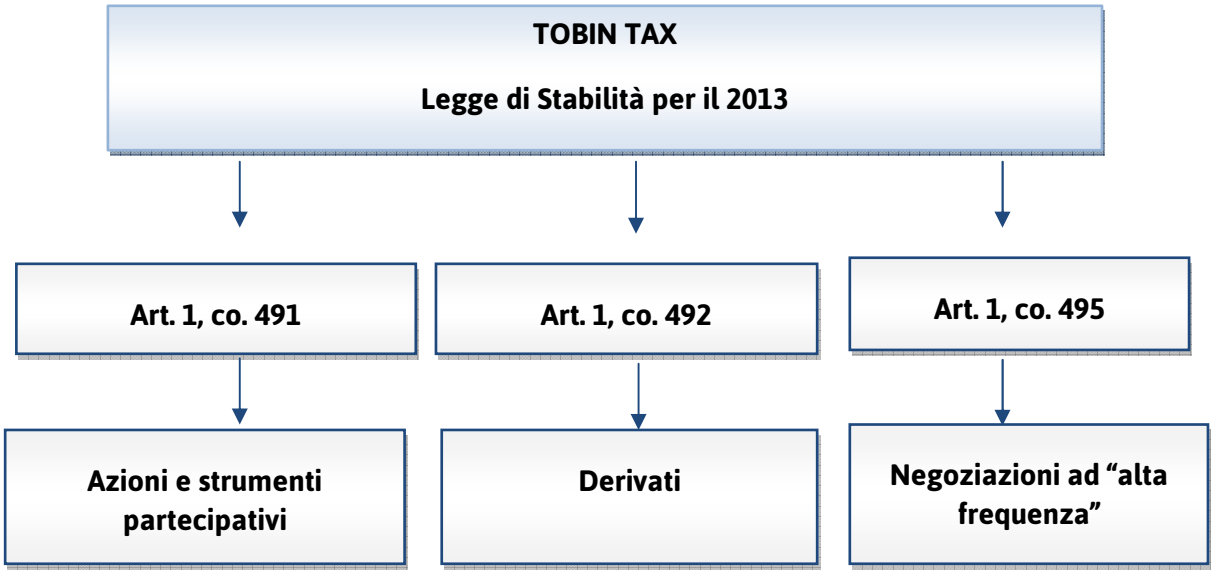
Per la determinazione del valore di base, questo è già fissato dalla legge, ed è collegato anch'esso agli immobili utilizzati a qualsiasi titolo, e prevede **30 centesimi al metro quadrato**, che il Comune può portare a 40 centesimi se la situazione delle casse lo impone.

Ricorda

In prima applicazione, comunque, tutti i calcoli saranno fatti in base alla Tarsu o Tia attuali e sulla "tariffa". Per i servizi indivisibili è prevista la riscossione della misura standard pari a 30 centesimi al metro quadrato, rimandando i conguagli con gli aumenti locali all'ultima rata.

1.4 Introduzione della Tobin Tax: imposta sulle transazioni finanziarie

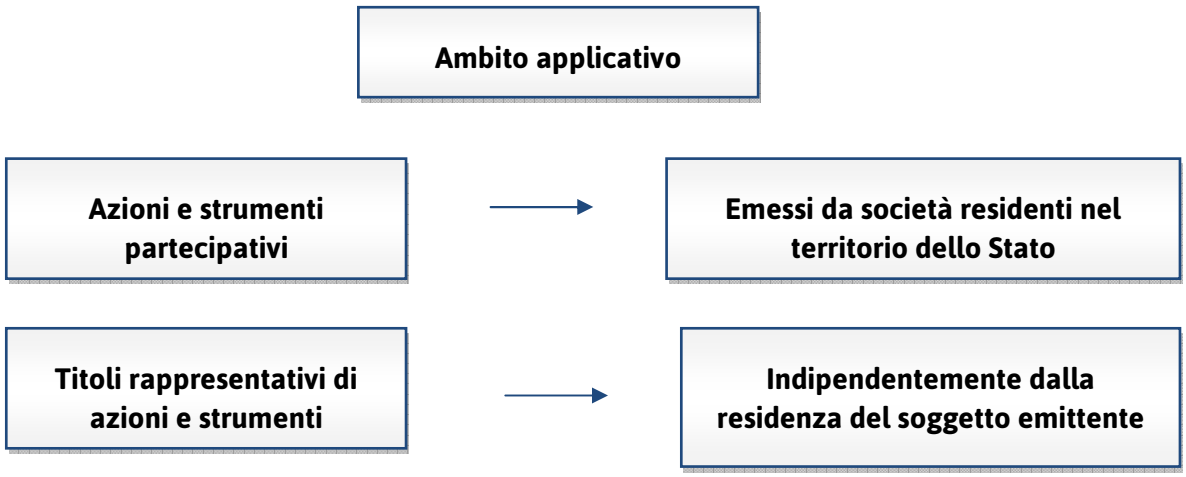
L'art. 1, co. 491 - 500, della Legge di stabilità per il 2013 (L. 228/2012), dispone l'introduzione della tanto attesa legge anti – speculazione, con l'intento di limitare i fenomeni speculativi sui mercati finanziari ricomprendendo al suo interno una serie di operazioni finanziarie, rappresentate nella seguente figura.



Esamineremo ora le caratteristiche della nuova imposta per ciascuna fattispecie indicata.

A) Azioni e strumenti partecipativi

Come precedentemente accennato, **l'art. 1, co. 491, della Legge di Stabilità per il 2013**, introduce la tassazione relativa al trasferimento della proprietà di azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi di cui al sesto comma dell'articolo 2346 del codice civile, emessi da società residenti nel territorio dello Stato, nonché di titoli rappresentativi dei predetti strumenti indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente.



APPROFONDIMENTO

Nella definizione del campo applicativo è bene sottolineare i seguenti concetti:

- √ il significato di strumenti finanziari partecipativi[1] di cui al sesto comma dell'articolo 2346 del codice civile;
- √ la definizione della residenza fiscale.

Per ciò che attiene la definizione di strumenti partecipativi, l'art. 2346, co. 6, dispone che "*Resta salva la possibilità che la società, a seguito dell'apporto da parte dei soci o di terzi anche di opera o servizi, emetta strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso il voto nell'assemblea generale degli azionisti. In tal caso lo statuto ne disciplina le modalità e condizioni di emissione, i diritti che conferiscono, le sanzioni in caso di inadempimento delle prestazioni e, se ammessa, la legge di circolazione*".

La citata disposizione normativa, dunque, non definisce le "tipologie" di strumenti partecipativi, ma concede alla società la possibilità di emettere, a fronte di apporti di soci o di terzi, una serie strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche diritti amministrativi.

Nota bene

Dunque, la norma in esame delinea il perimetro applicativo alle azioni e agli strumenti partecipativi di cui all'art. 2346, co. 6, codice civile.

Di conseguenza, **non rientra nel campo applicativo dell'art. 1, co. 491, della Legge di stabilità per il 2013 il trasferimento di quote di S.r.l.**

Inoltre, sempre il comma 491 estende il campo applicativo della norma al trasferimento dei seguenti strumenti finanziari:

- √ titoli rappresentativi dei predetti strumenti indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente;
- √ il trasferimento di proprietà di azioni che avvenga per effetto della conversione di obbligazioni.

Per ciò che riguarda il **concetto di società residente nel territorio dello Stato**, come noto, la disciplina della residenza fiscale per le società è disciplinato nel nostro ordinamento dall'art. 73 co. 3 del D.P.R. 917/1986.

Si ricorda come l'art. 73 co. 3 del Tuir stabilisce che "*ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno:*

1. *la sede legale;*
2. *o la sede dell'amministrazione;*
3. *o l'oggetto principale*

nel territorio dello Stato".

[1] E' appena il caso di ricordare che gli strumenti finanziari "partecipativi" (art. 2346, ultimo comma, c.c.) sono stati introdotti dal legislatore della riforma in attuazione dell'art. 4, comma 6°, lettera c), della legge delega (l. 3 ottobre 2001, n. 366) e rappresentano una significativa novità in termini operativi e sistematici.

La società è considerata residente quando anche una sola delle condizioni appena illustrate può dirsi verificata.

In sostanza, tali criteri operano in modo disgiunto, nel senso che, per essere considerati residenti, basterà che anche uno solo tra criterio formale e criterio sostanziale sia verificato: ciò evidentemente perché, altrimenti, ogni soggetto potrebbe trasferire all'estero la propria residenza fiscale con una semplice modifica statutaria, ovvero con la fissazione di una nuova sede legale.

Il Legislatore nel definire l'ampio ambito applicativo della nuova imposta, **al comma 491, dell'art. 1, e nell'ultimo periodo del comma 494, dell'art. 1, della Legge di Stabilità per il 2013, ha previsto l'esclusione** nei seguenti casi:

- √ qualora il trasferimento della proprietà avvenga per **successione o donazione**;
- √ le operazioni **di emissione e di annullamento** dei titoli azionari e dei predetti strumenti finanziari;
- √ le operazioni di **conversione** in azioni di nuova emissione e le operazioni di **acquisizione** temporanea di titoli indicate nell'articolo 2, punto 10, del regolamento (CE)1287/2006 della Commissione del 10 agosto 2006[2].
- √ i trasferimenti di proprietà di azioni negoziate in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione emesse da società la cui capitalizzazione media nel mese di novembre dell'anno precedente a quello in cui avviene il trasferimento di proprietà sia inferiore a 500 milioni di euro.
- √ alle operazioni con controparte UE, BCE, Banche Centrali UE, enti ed organismi internazionali;
- √ le transazioni tra società fra cui sussiste un rapporto di controllo, ex art. 2359 del c.c.;
- √ le transazioni relative a prodotti e servizi qualificati come etici o socialmente responsabili.

Dopo aver definito il campo applicativo dell'imposta, analizzeremo, in forma tabellare, i seguenti elementi:

- √ base imponibile;
- √ aliquote;
- √ soggetti passivi;
- √ modalità di versamento

[2] La citata disposizione fornisce la definizione di "operazione di finanziamento tramite titoli": una concessione o assunzione in prestito di azioni o di altri strumenti finanziari, un'operazione di vendita con patto di riacquisto o un'operazione di acquisto con patto di rivendita, o un'operazione "buy-sell back" o "sell-buy back".

APPROFONDIMENTO

- √ decorrenza della nuova imposta e accertamento;
- √ altri elementi.

Tabella – L'imposta sulle azioni e gli strumenti partecipativi

Elementi	Descrizione
Ambito oggettivo	L' art. 1, co. 491, della Legge di Stabilità per il 2013, introduce la tassazione relativa al trasferimento della proprietà di azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi di cui al sesto comma dell'articolo 2346 del codice civile, emessi da società residenti nel territorio dello Stato, nonché di titoli rappresentativi dei predetti strumenti indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente.
Base imponibile	La base imponibile è costituita dal valore delle transazioni regolate giornalmente relative al medesimo strumento finanziario e concluse nella stessa giornata operativa da un medesimo soggetto, ovvero il corrispettivo versato.
Aliquote	Per l'anno 2013 le aliquote sono pari: ➢ allo 0, 22%; ➢ allo 0,12% per le operazioni all'interno dei mercati regolamenti. Successivamente, le aliquote sono pari: ➢ allo 0, 20%; ➢ allo 0,10% per le operazioni all'interno dei mercati regolamenti.
Soggetti passivi	Il soggetto passivo è il soggetto a favore del quale avviene il trasferimento.
Modalità di versamento	Nel caso in cui non intervegano intermediari l'imposta è versata direttamente dal contribuente. Nel caso in cui intervegano intermediari (banche, società fiduciarie, imprese di investimento) saranno questi ultimi obbligati al versamento.
Decorrenza della nuova imposta	La nuova imposta si applica alle transazioni concluse a decorrere dal 1° Marzo 2013.

Osserva

Si segnala infine che:

- ➢ l'imposta **non è deducibile** ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- ➢ l'imposta dovuta sui trasferimenti di proprietà di cui al comma 491, effettuati fino alla fine del terzo mese solare successivo alla data di pubblicazione del decreto di cui al comma 500 **è versata non prima del giorno sedici del sesto mese successivo a detta data**.

APPROFONDIMENTO

B) Operazioni su strumenti derivati

Con il comma **492, dell'articolo 1, della Legge di stabilità (L. 228/2012)**, si sottopongono a tassazione **le operazioni sui derivati** che abbiano come **sottostante prevalente** le azioni e gli strumenti partecipativi di cui al sesto comma dell'articolo 2346 del codice civile, emessi da società residenti nel territorio dello Stato, nonché di titoli rappresentativi dei predetti strumenti indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente.

Derivati

- future;
- certificates;
- coverede warrant;
- contratti di opzione;
- contratti di scambio;
- contratti a termine;
- contratti finanziari differenziali;
- contratti comportanti regolamento in contanti, aventi a riferimento azioni o strumenti finanziari partecipativi ovvero i relativi rendimenti, indici o altro.

Come primo elemento di incertezza è bene segnalare che la norma non specifica il concetto **di prevalenza** che il derivato deve possedere.

Si auspica una sua definizione nel decreto attuativo.

Inoltre, **l'ultimo periodo del comma 494, dell'art. 1, della Legge di stabilità per il 2013**, sancisce che l'imposta **non si applica**, tra l'altro, alle seguenti operazioni:

- √ alle operazioni con controparte UE, BCE, Banche Centrali UE, enti ed organismi internazionali;
- √ le transazioni tra società fra cui sussiste un rapporto di controllo, ex art. 2359 del c.c.;
- √ le transazioni relative a prodotti e servizi qualificati come etici o socialmente responsabili.

Dopo aver definito il campo applicativo dell'imposta, analizzeremo, in forma tabellare, i seguenti elementi:

- √ **determinazione dell'imposta;**
- √ **soggetti passivi;**
- √ **modalità di versamento**
- √ **decorrenza della nuova imposta e accertamento**;

concentrandoci sugli elementi di differenziazione rispetto all'imposta di cui al comma 491.

Tabella – Gli strumenti derivati

Elementi	Descrizione
Determinazione dell'imposta	L'imposta si applica in misura fissa, distinguendo a secondo della tipologia di operazione e del valore dell'operazione, come indicato nella Tabella n. 3 allegata alla Legge di stabilità.
Soggetti passivi	L'imposta è dovuta da ciascuna delle controparti dell'operazione.
Modalità di versamento	Simili a quelle illustrate per l'imposta di cui al comma 491, alle quali si rinvia. Diversamente dall'imposta di cui al comma 491, l'imposta andrà versata entro il 16 del mese successivo a quello di conclusione del contratto.
Decorrenza della nuova imposta	La nuova imposta si applica alle transazioni concluse a decorrere dal 1° Luglio 2013.

E' bene segnalare che:

- √ per la **determinazione dell'imposta:** l'imposta è dovuta **in misura fissa** in relazione alla tipologia di strumento e al valore del contratto. Gli importi dell'imposta sono collegati **al valore nozionale dei contratti** e sono indicati **nella Tabella 3, allegata alla Legge di Stabilità**.

In particolare, per definire l'ammontare dell'imposta si rende necessario distinguere:

- **le operazioni che avvengono al di fuori dei mercati regolamentati**: in questo caso si applicheranno gli importi indicati nella tabella 3, allegata alla Legge di Stabilità;
- **le operazioni che avvengono in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione**[3]: in tal caso, la medesima imposta in misura fissa, ridotta a 1/5, potrà essere determinata con riferimento al valore di un contratto standard (lotto) , da individuare con il successivo decreto attuativo.

[3] Anche in questo caso il comma 493, dell'art. 1, della Legge di stabilità per il 2013 fornisce la definizione **mercati regolamentati e dei sistemi multerali di negoziazione** sancendo che **"***per mercati regolamentati e sistemi multilaterali di negoziazione si intendono i mercati definiti*

ai sensi dell'articolo 4, paragrafo1, punti 14 e 15, della direttiva 2004/39/Ce del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 aprile 2004 degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, inclusi nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917"**.**

APPROFONDIMENTO

L' imposta cosi determinata è dovuta da ciascuna delle controparti delle operazioni.

Si segnala, inoltre, che diversamente dall'imposta di cui al comma 491, l'imposta andrà versata entro il 16 del mese successivo **a quello di conclusione del contratto**.

Se nel regolamento dell'operazione si prevede il trasferimento della proprietà di azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi di cui al sesto comma dell'articolo 2346 del codice civile, al trasferimento della proprietà sarà dovuta anche l'imposta di cui al comma 491, con le modalità precedentemente esposte.

Infine, si sottolinea che:

- l'imposta sul trasferimento della proprietà di azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi di cui al sesto comma dell'articolo 2346 del codice civile, si **applica alle transazioni concluse a decorrere dal 1° Luglio 2013**;
- **a norma del comma 498, dell'articolo 1, della Legge di stabilità per il 2013**, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione dell'imposta di cui ai commi 491, nonché per il relativo contenzioso **si applicano le disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto**, in quanto compatibili.

C) L'imposta sulle negoziazioni ad "alta frequenza"

Le operazioni su azioni, strumenti finanziari partecipativi e derivati scontano, inoltre, **un'imposta dello 0,2% quando le operazioni avvengano per il tramite di strumenti informatici ed avvengano in tempi molto ristretti**.

Tuttavia, si rinvia al successivo decreto attuativo l'individuazione negli intervalli di tempo considerati "ristretti" che, comunque non possono superare il mezzo minuto (comma 495, art. 1, Legge di stabilità 2013).

Anche in questo caso, dopo aver definito il campo applicativo dell'imposta, analizzeremo, in forma tabellare, i seguenti elementi:

- √ **base imponibile;**
- √ **soggetti passivi;**
- √ **modalità di versamento;**
- √ **decorrenza della nuova imposta e accertamento**.

Tabella – Le negoziazioni ad alta frequenza

Elementi	Descrizione
Determinazione dell'imposta	La base imponibile è individuata **nel controvalore degli ordini annullati o modificati** che in una giornata di borsa superino la soglia numerica stabilita con il decreto attuativo. Tale soglia non può in ogni caso essere inferiore al 60 per cento degli ordini trasmessi.
Soggetti passivi	Per ciò che attiene ai soggetti passivi il comma 496, art. 1, Legge di stabilità per il 2013, sancisce che **l'imposta in esame è dovuta dal soggetto per conto del quale sono eseguiti gli ordini**.
Modalità di versamento	Per quanto attiene le modalità di versamento queste sono simili a quelle precedentemente illustrate per il trasferimento della proprietà di azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi di cui al sesto comma dell'articolo 2346 del codice civile, alle quali si rinvia.
Decorrenza della nuova imposta	1° Marzo 2013 per le negoziazioni al alta frequenza di azioni e titoli partecipativi. 1° Luglio 2013 per le negoziazioni al alta frequenza di derivati.

Si segnala, inoltre, che anche in questo caso, a norma del comma 498, dell'articolo 1, della Legge di stabilità per il 2013, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione dell'imposta di cui ai commi 491, **nonché per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto**, in quanto compatibili.

Infine, si segnala che:

- √ il **comma 500, art. 1, della Legge di Stabilità per il 2013**, dispone che con decreto del ministro dell'Economia e delle finanze, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le modalità di applicazione dell'imposta sulle azioni e gli strumenti partecipativi, sui derivati e sulle negoziazioni ad alta frequenza,compresi gli eventuali obblighi dichiarativi. Dunque, entro il 31 gennaio 2013 dovrà essere emanato il decreto attuativo della Tobin tax. Si demanda, invece, all'Agenzia delle Entrate, che potrà intervenire con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, la definizione della modalità e degli adempimenti necessari per l'assolvimento dell'imposta;
- √ **dell'ultimo periodo del comma 497, art. 1, legge di stabilità per il 2013**, il quale dispone che le operazioni oggetto di tassazione appena esaminate, effettuati fino alla fine del terzo mese solare successivo alla data di pubblicazione del decreto di cui al comma 500 (30 Aprile 2013, dato che il decreto attuativo andrà emanato entro il 31/01/2013) è versata non prima del giorno sedici del sesto mese successivo a detta data (16/10/2013).

APPROFONDIMENTO

1.5 Maggiori detrazioni per i figli a carico

Tra le novità che riguardavano l'Irpef, che nella versione originale della legge di stabilità modificano aliquote e cambiavano detrazioni e deduzioni, è rimasto poco, e nella sua versione definitiva, la legge di stabilità per il 2013 porta con se soltanto due misure che incidono sull'imposta sui redditi delle persone fisiche in particolare:

- → l'aumento delle **detrazioni per i carichi di famiglia**;
- → la possibilità di incrementi per le addizionali regionali, in Regioni con deficit sanitario, anche per i contribuenti che rientrano nella prima fascia di reddito.

Tra le novità previste dalla legge di stabilità, quella più rilevante (se non l'unica), in materia di Irpef riguarda **l'aumento delle detrazioni per i figli a carico e per i figli portatori di handicap**.

1.5.1 Decorrenze e importi

Per i **lavoratori dipendenti e pensionati** con figli a carico, i benefici si vedranno a partire dal **1° gennaio 2013** in sede di retribuzione o pensione mensile, mentre imprenditori e professionisti potranno fruire dei nuovi sconti in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 2013 (modello Unico 2014).

L'intervento sulle detrazioni riguarda chi ha figli a carico, e distingue il beneficio in base all'età e alla condizione dei figli.

La detrazione di base per chi ha **figli di età superiore ai tre anni** passa da 800 a 950 euro, **quello per i figli più piccoli (minori di tre anni)** sale invece da 900 a 1.220 euro.

Se il figlio è **portatore di handicap** si ha una dote aggiuntiva di 400 euro, che porta il bonus rispettivamente a **quota 1.350 euro per i figli superiori a tre anni e a 1.620 per quelli più piccoli**.

*La misura ovviamente è rivolta alle famiglie **con redditi più modesti**, perché i meccanismi del Testo unico delle imposte sui redditi limano questi valori base con dei moltiplicatori che abbassano il beneficio al crescere del reddito dichiarato.*

APPROFONDIMENTO

*A decorrere dal **1° gennaio 2013**, all'articolo 12, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, le parole: «800 euro per ciascun figlio, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi e gli affidati o affiliati. La detrazione è aumentata a 900 euro per ciascun figlio di età inferiore a tre anni. Le predette detrazioni sono aumentate di un importo pari a 220 euro per ogni figlio portatore di handicap» sono sostituite dalle seguenti: «950 euro per ciascun figlio, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi o affidati. La detrazione è aumentata a 1.220 euro per ciascun figlio di età inferiore a tre anni. Le predette detrazioni sono aumentate di un importo pari a 400 euro per ogni figlio portatore di handicap».*

Dal 2013, per i figli a carico, si ha perciò diritto a una detrazione dall'imposta lorda, **pari a 950 euro** per ciascun figlio, che **diventa 1.220 euro** per ciascun figlio di età inferiore a tre anni.

Le detrazioni sono aumentate di un importo pari a **400 euro** per ogni figlio portatore di handicap.

L'aumento della detrazioni per i figli a carico
Da € 800,00 a € **950,00** per ciascun figlio
Da € 900,00 a € **1.220,00** per i figli minori di 3 anni
Aumentate di € **400,00 le detrazioni** per ogni figlio portatore di handicap

1.5.2 Ripartizione della detrazione

La detrazione è ripartita nella misura del **50%** tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati ovvero, previo accordo tra gli stessi, spetta al genitore che possiede un reddito **complessivo di ammontare più elevato**.

In caso di **separazione legale** ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta, in mancanza di accordo, al **genitore affidatario**.

Nel caso di affidamento **congiunto o condiviso** la detrazione è ripartita, in mancanza di accordo, nella misura del 50% tra i genitori.

In caso di **coniuge fiscalmente a carico dell'altro**, la detrazione compete a quest'ultimo per **l'intero importo**.

APPROFONDIMENTO

Se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, o se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente separato, per il primo figlio **si applicano**, se più convenienti, **le detrazioni previste per il coniuge a carico**.

In presenza di almeno quattro figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a 1.200 euro.

1.5.3 Effetto reale delle nuove detrazioni

L'effetto **reale** dei nuovi importi fissati dalla legge di stabilità va tuttavia rapportato al **reddito** e alla **situazione familiare**, e secondo alcune prime simulazioni condotte dalla Consulta dei Caf (Centri di assistenza fiscale) lo sconto più alto, precisamente di 963 euro (237 in più rispetto al 2012) sarà riservato a chi ha un reddito **inferiore ai 20mila euro lordi l'anno**. Parte del beneficio sarà avvertibile anche per redditi fino a 60mila euro.

Questa impostazione, tuttavia deve fare i conti con la **situazione reale delle famiglie**, che possono fruire di altri sconti come quelli per il coniuge a carico e quelli legati alla tipologia di lavoro svolto.

1.5.4 Detrazioni per contribuenti non residenti

La Legge di stabilità proroga **al 2013** la detrazione per carichi di famiglia in favore dei **contribuenti non residenti**.

Il beneficio spetta a condizione che le persone cui si riferisce abbiano un reddito complessivo **non superiore**, al lordo degli oneri deducibili, **a 2.840,51 euro** (compresi i redditi prodotti all'estero), e che, nel paese di residenza, non si fruisca di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi familiari.

La detrazione relativa all'anno 2013 **non rileva ai fini della determinazione dell'acconto Irpef per l'anno 2014**.

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

1.6 Aumento deduzioni Irap

La legge di stabilità 2013 all'art. 1 commi 485 e 485 ha previsto l'incremento (dal 2014) della deduzione forfetaria per i lavoratori assunti a tempo indeterminato nella misura base e in quella maggiorata per i soggetti impiegati nelle regioni svantaggiate, oltre che la deduzione forfetaria per i soggetti di minore dimensione.

In particolare le deduzioni forfetarie su base annua salgono

- ✓ da 4.600 a 7.500 per ogni lavoratore assunto a tempo indeterminato;
- ✓ da 10.600 a 13.500 per le assunzioni di donne e giovani sotto i 35 anni.

1.6.1 Manovra Salva Italia periodo d'imposta 2012/2013

Il DL n. 201/2011 aveva previsto, per il **periodo d'imposta 2012** l'incremento della deduzione ex art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 3 (c.d. "cuneo fiscale") per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato aventi specifici requisiti.

Si rammenta che, in generale, tale agevolazione si concretizzava, relativamente a ciascun dipendente a tempo indeterminato, nella deducibilità:

- ✓ di un importo forfetario pari a € 4.600 (ovvero € 9.200 se il lavoratore è assunto in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia);
- ✓ del 100% dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro.

> Attenzione
>
> Va evidenziato che, secondo l'Agenzia delle Entrate, la deduzione in esame non è applicabile ai costi connessi:
>
> - ✓ ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (ad esempio, compensi corrisposti ai soci di una società per l'attività di amministratore) e, in generale, "in relazione a rapporti diversi da quelli di lavoro dipendente a tempo indeterminato" come precisato nella Risoluzione 4.4.2008, n. 132/E;
> - ✓ ai dipendenti a tempo indeterminato destinati a strutture produttive estere, secondo quanto specificato nella Circolare 19.11.2007, n. 61/E.

Inoltre, la deduzione forfetaria, in relazione ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato:

- ✓ di **sesso femminile**;

ovvero

- ✓ di **età inferiore a 35 anni**;

era incrementata di € 6.000 e pertanto passava da € 4.600 a € 10.600 (da € 9.200 a € 15.200 per i lavoratori assunti nelle suddette Regioni del Sud).

1.6.2 Legge di stabilità dal periodo d'imposta 2014

I commi 484 e 485 modificano, **dal 2014**, tali importi di deduzione per i seguenti valori:

- ✓ la deduzione base pari a 4.600 € viene innalzata al **7.500**;
- ✓ la deduzione base per le regioni del sud pari a 9.200 viene innalzata a **15.000**.

Inoltre, la deduzione forfetaria, in relazione ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato:

- ✓ di **sesso femminile**;

ovvero

- ✓ di **età inferiore a 35 anni**;

viene incrementata per i seguenti valori:

- ✓ la deduzione pari a 10.600 € viene innalzata al **13.500**;
- ✓ la deduzione per le regioni del sud pari a 15.200 viene innalzata a **21.000**.

1.6.3 Soggetti interessati

Si ricorda che la deduzione in esame è riconosciuta, in generale, in capo a tutti i soggetti passivi Irap. Sono, tuttavia, **esclusi**:

- ➢ dalla **deduzione "base"** le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e della depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti, nonché le Amministrazioni pubbliche, le Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle Regioni a Statuto speciale;
- ➢ **dalla deduzione "maggiorata"** oltre alle imprese escluse dalla deduzione base, anche le banche e altri enti finanziari e le imprese di assicurazione.

1.6.4 Contribuenti di piccole dimensioni

La legge di stabilità interviene anche sulla deduzione spettante per i "piccoli contribuenti". In particolare viene incrementata anche la deduzione forfetaria rapportata alla base imponibile, spettante a tutti i contribuenti (di piccole dimensioni) con esclusione delle amministrazioni pubbliche, secondo queste misure:

- ➢ **8.000 euro** (in precedenza 7.350) se la base imponibile non supera 180.759,91 euro;
- ➢ **6.000 euro** (in precedenza 5.500) se la base imponibile supera 180.759,91 ma non 180.839,91 euro;

APPROFONDIMENTO

- **4.000 euro** (in precedenza 3.700) se la base imponibile supera 180.839,91 ma non 180.919,91 euro;
- **2.000 euro** (in precedenza 1.850) se la base imponibile supera 180.919,91 ma non 180.999,91 euro.

Per le **società di persone**, le **ditte individuali** e i **professionisti**, le deduzioni indicate in precedenza sono incrementate, rispettivamente, di 2.500, 1.875, 1.250 e 625 euro.

APPROFONDIMENTO

1.7 IRAP: il modello per il rimborso "Spese del personale"

L'Agenzia delle Entrate ha approvato lo scorso 17 dicembre 2012 il **modello per l'istanza di rimborso Irpef/Ires per mancata deduzione dell'Irap** relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato (art. 2, co. 1- quater, DL n.201/2011, come modificato dall'articolo 4, co. 12, del DL n. 16/2012). Analizziamo di seguito la normativa a supporto del nuovo adempimento e le modalità di presentazione, nonché i termini di invio della richiesta di rimborso.

1.7.1. Premessa

L'articolo 2, comma 1 del Decreto Salva-Italia, DL n. 201/2011 ha previsto **a decorrere dal 2012 la deducibilità dell'Irap, ai fini delle imposte sui redditi (Irpef e Ires),** determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del D.Lgs. n. 446/97, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, co. 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo.
Ai sensi dell'articolo 2, co. 1-quater del c.d. Decreto Salva Italia, introdotto dall'art. 4, co. 12, del DL n. 16/12, la deduzione può essere fatta valere **anche per i periodi di imposta precedenti al 2012**. In tal caso, al contribuente spetta il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate con riferimento ai suddetti periodi di imposta, per effetto della mancata deduzione dell'Irap nella misura ammessa dalla norma.

1.7.2. Il meccanismo di accoglimento delle istanze

Con il provvedimento del 17 dicembre l'amministrazione approva, dunque, il **modello** per la presentazione dell'istanza di rimborso, prevedendo un **meccanismo di accoglimento delle istanze**, accompagnato da un sistema di erogazione dei rimborsi, che consente al contempo un'equa distribuzione delle risorse finanziarie disponibili e una ottimizzazione dei tempi di lavorazione.
In particolare, saranno preliminarmente soddisfatte:

- le richieste di rimborso validamente liquidate che si riferiscono ai periodi di imposta più remoti;
- e, nell'ambito del medesimo periodo d'imposta, sarà data priorità alle istanze di rimborso secondo l'ordine di presentazione.

Qualora le risorse finanziarie di un esercizio non consentano l'integrale erogazione dei rimborsi relativi ad uno o più periodi d'imposta, si procederà dapprima al **pagamento dei rimborsi residui relativi all'annualità eventualmente non completata** per erogare poi tutti quelli, correttamente liquidati, relativi al primo periodo d'imposta non pagato, ripartendo

APPROFONDIMENTO

proporzionalmente le residue disponibilità in base all'ammontare complessivo delle somme liquidate, ferma restando la successiva integrazione dei pagamenti a saldo delle somme richieste.

1.7.3. Modalità e termini di presentazione dell'istanza

L'istanza di rimborso è presentata esclusivamente in via telematica direttamente dai contribuenti o tramite i soggetti incaricati.

La trasmissione telematica può essere effettuata utilizzando anche il software **"RimborsoIrapSpesePersonale"**, reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it **a partire dal 3 gennaio 2013.**

E' fatto comunque obbligo, ai soggetti incaricati della trasmissione telematica, di rilasciare al soggetto interessato un esemplare cartaceo dell'istanza trasmessa, nonché copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento e che costituisce prova dell'avvenuta presentazione.

L'istanza, sottoscritta dal soggetto incaricato della trasmissione e dall'interessato verrà poi conservata da quest'ultimo.

L'istanza di rimborso è presentata:

- in generale, **entro 48 mesi dalla data del versamento,** ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 602/73;
- **entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica** che ne consente l'invio, quando il termine di 48 mesi (purché ancora pendente alla data del 28 dicembre 2011) cade entro il 60° giorno successivo alla predetta data di attivazione.

Nota bene

La deduzione può essere fatta valere anche per i **periodi di imposta precedenti al 2012,** se alla data del 28 dicembre 2011 (entrata in vigore della Legge n. 214/2011, di conversione del Decreto Salva Italia) era **ancora pendente il termine di 48 mesi per richiedere il rimborso** (art. 4, co. 12, del DL n. 16/2012, che ha introdotto il comma 1- *quater* nell'art. 2 del DL n. 201/2011).

Le istanze di rimborso si considerano presentate all'Agenzia delle Entrate secondo **l'ordine di trasmissione dei relativi flussi telematici**, determinato dal periodo di tempo intercorrente tra l'attivazione della procedura telematica, e l'invio della stessa istanza, indipendentemente dalla data in cui è avvenuta la trasmissione.

L'amministrazione ha specificato che la diversa tempistica di invio delle istanze, prevista per ciascuna regione, non inciderà in nessun caso nella determinazione dell'ordine di trasmissione.

APPROFONDIMENTO

1.7.4. Chi può presentare il modello

In particolare, questa deduzione spetta ai seguenti soggetti:

- **società di capitali** e enti commerciali (art. 5);
- **società di persone** e **imprese individuali** (art. 5-bis);
- **banche** e altri enti e società finanziari (art. 6);
- **imprese di assicurazione** (art. 7);
- **persone fisiche, società semplici** e quelle a esse equiparate esercenti arti e professioni (art. 8).

La deduzione dell'Irap spetta anche ai soggetti diversi da quelli elencati, a condizione che determinino la base imponibile Irap secondo la disciplina prevista per le imprese commerciali:

- per opzione (es. imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata);
- per regime naturale (es. enti privati non commerciali con riferimento alla sola attività commerciale esercitata).

1.7.5. La compilazione del modello per il rimborso "Irap Spese Personale"

Il modello si compone del **frontespizio** e del **quadro RI,** suddiviso in **due sezioni:**

- **sezione I:** Determinazione del rimborso – vanno indicati, per ciascun periodo d'imposta, i dati relativi alla determinazione della quota di Irap deducibile, della perdita rideterminata, dell'imposta sul reddito e delle relative addizionali chieste a rimborso;

- **sezione II:** Versamenti Irap e spese per il personale – va indicata la quota deducibile dei versamenti Irap a saldo e in acconto distinti per periodo d'imposta, nonché delle spese per il personale.

Frontespizio - Dati del Contribuente

MODELLO PER L'ISTANZA DI RIMBORSO IRPEF/IRES
PER MANCATA DEDUZIONE DELL'IRAP RELATIVA ALLE SPESE PER
IL PERSONALE DIPENDENTE E ASSIMILATO
(articolo 2, comma 1-quater, Decreto-legge n. 201/2011)

DATI DEL CONTRIBUENTE — Consolidato — Correttivo nei termini — N. protocollo

Persone fisiche — Cognome — Nome — Sesso (barrare la relativa casella) M F — Data di nascita giorno mese anno — Comune (o Stato estero) di nascita — Provincia (sigla)

Soggetti diversi dalle persone fisiche — Denominazione o ragione sociale — Natura giuridica

Soggetti non residenti — Stato estero di residenza — Codice Stato estero — Codice di identificazione fiscale Stato estero

APPROFONDIMENTO

In tale riquadro devono essere indicati i dati relativi al soggetto che ha diritto a chiedere il rimborso:

- delle **maggiori imposte sui redditi** versate
- o della **maggiore eccedenza a credito**
- oppure al **riconoscimento delle maggiori perdite rideterminate** (anche in assenza, quindi, di importi rimborsabili)

per effetto della deduzione dell'Irap nella misura ammessa dall'art. 2 del DL n. 201/2011.

Nel caso in cui prima della scadenza del termine di presentazione si intenda rettificare un'istanza già presentata, deve essere compilata una nuova istanza completa di tutte le sue parti, avendo cura di barrare la casella "**Correttiva nei termini"** e riportando nell'apposito campo il **numero di protocollo** dell'istanza da rettificare. Ovviamente, è possibile rettificare con una nuova domanda solo quelle annualità per le quali non siano scaduti i relativi termini.

QUADRO RI – Determinazione dell'importo rimborsabile

All'interno della sezione I "*Determinazione del rimborso*", al **rigo RI1**

Nel **rigo RI1** deve essere indicata nelle colonne 1 e 2, rispettivamente, la **data iniziale e finale del periodo d'imposta** in cui è stato prodotto il reddito (o la perdita) oggetto di rideterminazione e/o per il quale è rideterminata l'imposta a debito o a credito (di seguito "*periodo d'imposta di riferimento*").

Attenzione

Nel caso in cui alla data del 2 marzo 2012 (di entrata in vigore del Dl n. 16/2012), sia stata già presentata istanza di rimborso cartacea, ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 602/1973, occorre indicare in colonna 3 la data di presentazione dell'istanza, avendo cura di riportare nelle colonne 1 e 2, rispettivamente, la data iniziale e finale del periodo d'imposta cui si riferiscono i versamenti già chiesti a rimborso. Nel caso in cui per il periodo d'imposta indicato nelle colonne 1 e 2 di questo rigo siano state presentate, alla data di entrata in vigore del Dl n. 16/2012, più istanze di rimborso (ad esempio, saldo e acconti) occorre riportare in colonna 3 la data relativa alla prima istanza presentata.

Inoltre, nel caso in cui per il periodo d'imposta di riferimento, sia stata già presentata istanza di rimborso telematica (art. 6 del Dl n. 185/2008) deve essere barrata la casella "***Istanza telematica***".

I soggetti che hanno barrato nel frontespizio la casella "**Correttiva nei termini**" devono riportare:

- relativamente alle annualità che **non si intendono rettificare** e/o per le quali siano scaduti i termini per la rettifica, gli stessi dati presenti nell'istanza originaria, senza barrare la casella di colonna 5;
- relativamente alle annualità che **si intendono rettificare**, i nuovi dati modificati rispetto a quelli contenuti nell'istanza originaria, avendo cura di barrare la casella di colonna 5.

Non è consentito indicare nell'istanza correttiva annualità diverse da quelle già presenti nella domanda da rettificare. In questa ipotesi, infatti, è necessario presentare una nuova istanza.

Il rigo RI2 – Situazione

Tale rigo è riservato ai contribuenti per i quali, nel periodo d'imposta di riferimento, è applicabile il **regime del consolidato nazionale** (artt. 117 e seguenti del Tuir), oppure uno dei **regimi di trasparenza fiscale** previsti dagli artt. 5, 115 e 116 del Tuir, compresi i Trust trasparenti o misti, le aziende coniugali e le imprese familiari:

Nel **rigo RI3** - **Determinazione del rimborso**

In tale rigo va determinata la quota di Irap deducibile dal reddito ai fini Irpef/Ires, pari **all'imposta relativa alla quota imponibile delle spese per il personale** dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del Decreto Irap, **versata nel periodo d'imposta di riferimento, sia a titolo di saldo che di acconto.**

APPROFONDIMENTO

Nota bene

E' necessario che nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento Irap, a saldo e in acconto, gli oneri per il personale abbiano concorso alla determinazione della base imponibile dell'Irap.

In applicazione di tale criterio, ad esempio, non è consentito tenere conto del versamento effettuato a saldo con riguardo a un periodo d'imposta la cui base imponibile Irap non risultava incisa dai costi per il personale dipendente e assimilato; al contrario, si può tenere conto del versamento in acconto relativo al periodo di imposta successivo, se i predetti costi hanno influenzato la base imponibile dello stesso periodo.
Con gli stessi criteri è possibile tenere conto anche dell'Irap versata nell'anno interessato dalla rideterminazione della base imponibile a fronte di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, oppure di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento.

Attenzione

Nel caso in cui il contribuente abbia già usufruito della deduzione forfetaria del 10 % dell'Irap versata (art. 6 del DL n. 185/2008), presentando istanza di rimborso (con riferimento ai periodi d'imposta anteriori al 2008) oppure in sede di dichiarazione dei redditi (con riferimento ai periodi d'imposta dal 2008 ai successivi), la **quota di Irap deducibile** ai sensi dell'art. 2 del Dl n. 201/2011 **deve essere determinata** al netto dell'Irap già dedotta con riferimento al medesimo periodo d'imposta nel caso in cui tale deduzione forfetaria sia stata giustificata, esclusivamente, dalla partecipazione al valore della produzione netta imponibile di spese per il personale dipendente e assimilato non ammesse in deduzione.

Pertanto, va indicato:

⇒ **colonna 1: Versamenti Irap**

L'ammontare dell'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. a), co. 1- bis, co. 4- bis, co. 4- bis. 1 del Decreto Irap, versata a titolo di **saldo** e **acconto** nel periodo d'imposta di riferimento.
Non va riportata nella colonna 1 l'eventuale eccedenza di versamento a saldo; inoltre l'Irap versata in acconto potrà partecipare al calcolo dell'importo deducibile solo se e nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il relativo periodo di imposta.

⇒ colonna 2: Irap dedotta art.6 DL 185/08
il 10% dell'Irap versata nel periodo d'imposta di riferimento **già dedotta** ai sensi dell'art. 6 del DL n. 185/2008, **in sede di istanza di rimborso** (con riferimento ai periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2008) **oppure in sede di dichiarazione dei redditi** (con riferimento ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi). **Non va indicato**, invece, il 10% dell'l'Irap versata la cui deduzione sia stata giustificata dalla partecipazione al valore della produzione imponibile di spese per interessi passivi e oneri assimilati indeducibili nella determinazione dello stesso.

⇒ colonna 3: Irap deducibile
Va indicato l'ammontare versato dell'Irap deducibile ai fini delle imposte sui redditi, pari alla differenza, se positiva, tra gli importi precedenti

Nel **rigo RI4** vanno indicate:

colonna 1	Maggiori perdite **d'impresa** rideterminate, a seguito della deduzione dell'Irap, qualora riportabili nei periodi d'imposta successivi; Nel caso in cui la **deduzione della quota di Irap versata** comporti, invece, - **HP.1:** maggiore perdita da utilizzare totalmente in diminuzione di un altro reddito d'impresa dichiarato per il medesimo periodo d'imposta -> non va compilato il rigo RI4, ma i **righi da RI5 a RI7**; - **HP.2:** maggiore perdita viene utilizzata solo in parte in diminuzione di un altro reddito d'impresa dichiarato per lo stesso periodo d'imposta -> va compilato il rigo RI4 **e** i **righi da RI5 a RI7;** - **HP.3:** il reddito d'impresa originariamente dichiarato è stato totalmente o parzialmente compensato con una perdita pregressa o di periodo e detto reddito d'impresa viene rideterminato in misura inferiore in virtù dell'applicazione dell'art. 2 del DL n. 201/2011, la perdita eventualmente utilizzata in eccesso a copertura del maggiore reddito d'impresa originario va indicata nella colonna 1.
colonna 2	maggiori perdite derivanti **dall'esercizio di arti e professio**ni rideterminate, a seguito della deduzione dell'Irap, se riportabili nei periodi d'imposta successivi.

APPROFONDIMENTO

colonna 3	maggiori perdite derivanti dall'applicazione delle disposizioni della "**Robin Tax**" (art. 81 del DL n. 112/2008) rideterminate, per il periodo d'imposta di riferimento, a seguito della deduzione dell'Irap, riportabili nei periodi d'imposta successivi ai sensi dell'art. 84 del Tuir.

Esempio

Reddito d'impresa dichiarato per il 2009 = 30.000 euro, completamente compensato con una perdita pregressa.

A seguito della deduzione dell'Irap versata relativa al costo del lavoro, il reddito d'impresa viene rideterminato = 27.000 euro

La quota della perdita pregressa = 3.000 euro, non più utilizzata, va indicata nella **colonna 1 del rigo RI4**, se riportabile nei periodi d'imposta successivi. Le maggiori perdite evidenziate in questo rigo, se non utilizzate ai fini della richiesta di rimborso, possono essere riportate nella prima dichiarazione dei redditi successiva alla presentazione della presente istanza (modello Unico 2013 e successivi), sempre che non siano scadute.

Nei **righi da RI5 a RI7** occorre riportare le imposte sui redditi, a debito o a credito e le relative addizionali **rideterminate a seguito della deduzione dell'Irap versata**:

APPROFONDIMENTO

Esempio

Contribuente che ha già presentato istanza di rimborso

Il contribuente ha già presentato per il periodo d'imposta 2007 un'istanza di rimborso ai sensi dell' art. 6 del DL n. 185/2008, evidenziando la seguente situazione:

Reddito imponibile Ires al lordo della deduzione dell'Irap versata = 30.000

Irap versata nel corso del periodo d'imposta 2007 = 1.600

Importo ded. ai fini delle imposte sui redditi ex art. 6 DL n. 185/08 (10% di 1.600) = 160

Reddito imponibile Ires al netto della deduzione = 29.840

Nel caso in cui il contribuente intenda presentare la nuova istanza prevista dell'art. 2 del DL n. 201/2011, ai fini dell'ulteriore deduzione dell'Irap versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, il reddito da cui dedurre tale importo è quello rideterminato con la precedente istanza, pari a 29.840 euro.

Quindi, per calcolare l'eventuale rimborso, occorre confrontare l'imposta rideterminata a seguito di tale ulteriore deduzione con l'imposta già rideterminata a seguito della deduzione del 10% dell'Irap versata ed evidenziata nella precedente istanza.

Righi da RI8 a RI12

In questa sezione vanno evidenziati distintamente i versamenti Irap a saldo e in acconto, riportati nella **colonna 1 del rigo RI3**, in relazione al periodo d'imposta cui gli stessi si riferiscono.

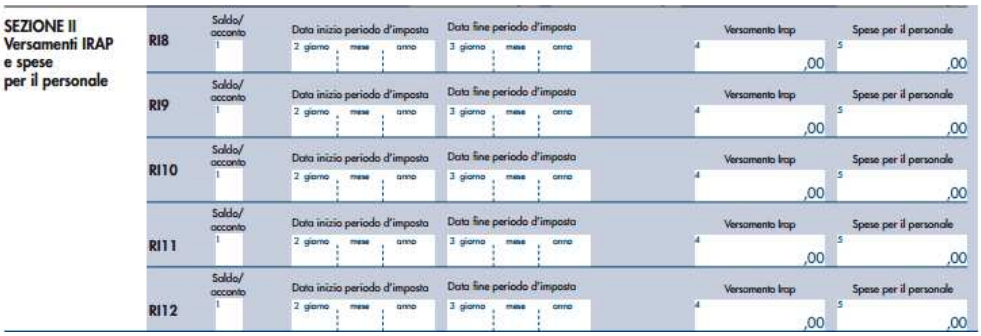
Nota bene

Occorre compilare tanti righi della presente sezione quanti sono i periodi d'imposta cui si riferiscono i **versamenti a saldo e in acconto**. Per ciascun periodo d'imposta, inoltre, va indicata la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, commi 1, lettera a), 1- bis, 4- bis, 4- bis.1 del Decreto Irap, che consente la deduzione dei versamenti Irap dal reddito ai fini Irpef/Ires.

Es. nel caso cui siano stati versati nel periodo d'imposta di riferimento sia l'acconto del periodo d'imposta, che il saldo relativo al periodo precedente occorre compilare due distinti righi della presente sezione, uno per il saldo e uno per l'acconto. Nel caso in cui, invece, nel periodo d'imposta di riferimento siano stati versati oltre all'acconto relativo al medesimo periodo d'imposta anche il saldo relativo al periodo precedente e il saldo relativo al secondo periodo precedente, occorre compilare tre distinti righi della presente sezione, dove riportare il versamento in acconto e i due versamenti a saldo.

Nel **rigo RI8** va, quindi, indicato:

- in **colonna 1:**
  - il codice 1 se in questo rigo sono evidenziati i dati relativi al versamento Irap a titolo di saldo,
  - oppure il codice 2 se in questo rigo sono evidenziati i dati relativi al versamento Irap a titolo di acconto;
- nelle **colonne 2 e 3,** la data di inizio e fine del periodo d'imposta cui si riferisce l'Irap versata a saldo o in acconto;
- in **colonna 4**, l'ammontare dell'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del decreto Irap, versata a saldo o in acconto;
- in **colonna 5**, la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del Decreto Irap, sostenute nel periodo d'imposta:



APPROFONDIMENTO

1.8 Niente Irap per i piccoli autonomi

Ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. 446/1997, il presupposto dell'Irap è **l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi**.

Al di fuori di questi requisiti, il lavoratore autonomo non può essere sottoposto a prelievo Irap.

In sostanza in base al dato testuale, come regola generale, ai fini dell'integrazione del presupposto del tributo devono concorrere una serie di elementi che sono:

- l'esercizio di un'attività;
  - → cioè una serie coordinata di atti caratterizzata da uno specifico scopo (la produzione o lo scambio di beni, ovvero la prestazioni di servizi);
- l'abitualità;
  - → cioè non occasionale, ovvero svolta con carattere professionale.

La professionalità non richiede neppure che l'attività svolta sia unica o principale, essendo possibile il contemporaneo svolgimento di altre attività (ad esempio, l'avvocato che è anche professore ordinario legato da un rapporto di lavoro dipendente con l'Università presso cui insegna):

- l'autonoma organizzazione, la quale ricorre quando il contribuente:
- sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse;
- impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione;
- si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (non vanno considerati i praticanti).

Osserva

In particolare, in riferimento ai beni strumentali, secondo l'Agenzia delle Entrate, rilevano sia quelli acquisiti direttamente che da terzi, a qualunque titolo, anche qualora interamente dedotti, compresi i beni immobili, nonostante l'Amministrazione abbia sempre ritenuto ferma la loro esclusione dal valore dei beni strumentali, tant'è che non rilevano neppure ai fini degli studi di settore.

1.8.1 Assoggettamento ad Irap

Alla luce della non facile collocazione dell'attività svolta dai contribuenti, si è sviluppata una notevole giurisprudenza che ha individuato per i diversi casi l'assoggettamento o meno a Irap.

Le pronunce in tema di IRAP infatti sono molteplici, così come tantissimi sono i principi di diritto enunciati in merito, sia dalla Cassazione che dalle Commissioni Tributarie.

L'analisi però necessita di una distinzione tra gli esercenti arti e professioni e gli imprenditori.

APPROFONDIMENTO

1.8.2 Esercenti arti e professioni

Per quanto riguarda gli esercenti arti e professioni, di seguito elenchiamo le pronunce più recenti.

Si è sostenuto che:

- **paga l'Irap** l'avvocato che ha una sola segretaria part-time, mentre il rimborso spetta al piccolo professionista che ha lo studio in affitto (Cass. 10271/2011);
- **paga l'IRAP** l'avvocato che collabora con uno studio associato, poiché "l'esercizio in forma liberale di un'attività associata costituisce una circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza - ai fini dell'applicabilità dell'IRAP - di un'autonoma organizzazione, presupposto essenziale dell'imposta, ed a far escludere - in difetto, come nel caso di specie, di elementi di prova di segno contrario - che il reddito sia prodotto esclusivamente per effetto della professionalità del singolo collaboratore" (Cass. 6 ottobre 2011);
- **paga l'IRAP** il professionista che affida in "outsourcing" i servizi necessari alla professione, giacché "il ricorso al lavoro di terzi per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integra il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata previsto dall'art. 2, comma 1. del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto di fornitura" (Cass. 29128 del 28 dicembre 2011);
- **paga l'IRAP** l'artista televisivo se il quadro RE del Modello Unico evidenzia l'impiego di beni strumentali che eccedono il minimo indispensabile oltre che compensi a terzi per collaborazioni esterne in misura rilevante. L'artista ha tuttavia diritto al rimborso, per i periodi d'imposta in cui risultino minori compensi a terzi (CTR Campania, sent. 61/01/2012).

Sono invece **esenti dal pagare l'IRAP**:

- i medici di base che posseggono uno studio, in quanto esso costituisce il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale (Cass. 24953/2010) purché in assenza di personale dipendente (Cass. 10240/2010);
- il dottore commercialista che ricopre l'incarico di sindaco di società e si è avvalso nel suo studio, per un determinato periodo di tempo, di una segretaria e, successivamente, di una praticante. Ciò perché non sono soggetti all'imposta i compensi derivanti dagli incarichi di amministratore, sindaco o revisore di società se il professionista non gode di un'autonoma organizzazione (Cass. 27983/2011);

- il consulente finanziario che svolge la propria attività utilizzando un'autovettura e un computer e solo sporadicamente ricorra all'assistenza di terze persone, in quanto l'impiego di lavoro altrui è occasionale e i beni strumentali sono di minima importanza (Cass. ord. 1941/2012);
- l'ingegnere che abbia dichiarato importi cospicui per compensi erogati a terzi e quote di ammortamento di beni strumentali, oltre ad avere un rilevante reddito da lavoro autonomo, poiché il reddito di per se stesso non è rilevante. Le spese sostenute non dimostrano che i beni eccedono il minimo indispensabile e che le collaborazioni sono continuative (Cass. ord. n. 4929/2012);
- il consulente informatico, che svolga l'attività di piccolo imprenditore o l'attività professionale in assenza di autonoma organizzazione (rispettivamente, Cass. ord. 4490/ 2012 e Cass. 3266/2012);
- Gli artisti. Infatti è del tutto irrilevante il pagamento dei collaboratori esterni, come l'agente teatrale, l'avvocato, il notaio o i truccatori occasionali. (Cassazione sentenza 21106 del 27/11/2012). Il fatto che l'artista debba avvalersi di professionisti esterni non lo condanna al pagamento dell'imposta. In varie occasioni.

1.8.3. Imprenditori

Per quanto riguarda invece **l'applicazione dell'Irap per i soggetti che svolgono un'attività d'impresa,** una prima apertura giurisprudenziale all'esenzione Irap è avvenuta per gli agenti di commercio e promotori finanziari nel maggio del 2009, quando la Cassazione a Sezioni Unite ha esteso anche agli agenti di commercio e promotori i canoni determinati per i professionisti per l'individuazione di un'attività non dotata di autonoma organizzazione.

Più precisamente la Corte nelle sentenze n. 12108, 12109, 12110, 12111 del 26 maggio 2009 aveva pronunciato il seguente principio di diritto:

→ "*in tema di IRAP [...] l'esercizio delle attività di agente di commercio [...] e di promotore finanziario [...] è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata*".

Con la C.M. 28 maggio 2010, n. 28/E, l'Agenzia delle Entrate, ridimensionando tale principio, ne aveva **limitato l'applicabilità alle sole attività ausiliarie** previste all'art. 2195 c.c., dunque, secondo quanto sancito dalla Cassazione nella sentenza 28 maggio 2003, n. 8485:

→ "*quelle che, prive di intrinseca autonomia funzionale, hanno come scopo tipico l'oggettiva agevolazione di altre attività, sicché, l'impresa esercente l'attività ausiliaria, a differenza di quella produttrice di servizi (la cui attività, di carattere autonomo, ha*

per oggetto un prodotto destinato ad essere utilizzato dalla generalità delle imprese), se da un lato deve avere una propria struttura organizzativa ed operativa ben distinta da quella delle imprese ausiliate, dall'altro, deve svolgere una funzione accessoria, complementare e strumentale rispetto all'attività, tipica di altre imprese talché, ove venisse separata da queste, non avrebbe alcuna possibilità di utile applicazione".

Successivamente con l'ordinanza 15249/2010, la Cassazione ha superato questi rigidi confini, estendendo ai soggetti che esercitano altri tipi d'impresa l'inapplicabilità del tributo regionale, in considerazione del fatto che questi principi vertono su un'identica questione rispetto alla fattispecie degli agenti e promotori.

Corte di Cassazione Ord. n. 15249 del 24 giugno 2010
Anche gli artigiani elettricisti sono esclusi da IRAP qualora siano privi di autonoma organizzazione, condizione da accertare in base ai consueti criteri elaborati dalla giurisprudenza, con riferimento agli esercenti arti e professioni.

Infine con le Sentenze n. 21122, 21123 e 21124 del 13.10.2010 la Corte di Cassazione sancisce definitivamente che:

→ anche il piccolo imprenditore, se sprovvisto di autonoma organizzazione, può ritenersi non soggetto all'Irap.

CHI SONO I PICCOLI IMPRENDITORI
Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo (articoli 1647, 2139), gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia (articoli 2202, 2214, 2221).

1.8.4. Autonoma organizzazione secondo il legislatore

A fronte di questi innumerevoli pareri, l'unica parte che non aveva dato la propria definizione di autonoma organizzazione è il Legislatore.

Nella Legge di Stabilità 2013 finalmente è stata approvata una disposizione legislativa che individua i connotati definitivi di autonoma organizzazione.

Secondo quanto previsto dalla legge di stabilità l'imposta regionale sulle attività produttive non sarà dovuta dalle **persone fisiche esercenti attività commerciali, arti o professioni** che:

- non si avvalgono di lavoratori dipendenti o assimilati;
- impiegano (anche mediante locazione), beni strumentali, per un valore non superiore ad un limite che verrà stabilito da un decreto del Ministero.

APPROFONDIMENTO

Attenzione

Il decreto fisserà questo limite con **decorrenza 2014** e nei **limiti della dotazione annua di uno specifico fondo.**

La dotazione annua del fondo è di

- 188 milioni di euro per l'anno 2014;
- 252 milioni di euro per l'anno 2015;
- 242 milioni di euro a decorrere dal 2016.

Si evidenzia inoltre che visto che il limite dei beni strumentali verrà fissato con riferimento al periodo d'imposta 2014, ancora per il 2013 (modello Irap che si presenterà nel 2014) continueranno a esservi tutti i dubbi sull'assoggettamento a Irap delle piccole attività.

Osserva

Si tratta di una disposizione che lascia molto amaro in bocca in tutti coloro che speravano che questa fosse la volta buona per risolvere, più o meno definitivamente, l'annosa questione della c.d. Irap dei piccoli. Così invece non è stato. La norma sopra riportata è più una enunciazione di buoni propositi che una disposizione imperativa in grado di risolvere i problemi sul tappeto.

Fino al 2014 su questo fronte nulla di nuovo dunque. I piccoli imprenditori e i professionisti continueranno la loro silenziosa battaglia volta al non assoggettamento del loro reddito all'imposta regionale sulle attività produttive mentre l'agenzia delle entrate, dal lato opposto, resterà ferma nel sostenere la debenza del tributo a prescindere, per il semplice fatto di avere una posizione Iva attiva.

Nel mezzo ai due contendenti le commissioni tributarie e la stessa Corte di cassazione, quotidianamente investite delle problematiche relative all'assoggettamento o meno ad Irap delle attività economiche prive di autonoma organizzazione. Che si tratti di una norma che enuncia solo buoni principi ma che non risolve le questioni di merito è confermato dalla stessa previsione di un futuro decreto ministeriale chiamato a determinare quale sia esattamente l'entità e la tipologia di beni strumentali il cui utilizzo fa scattare l'assoggettamento all'imposta regionale in capo all'imprenditore o al professionista

ART. 1 COMMA 512 LEGGE STABILITA' 2013
Nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze è istituito, a decorrere dal 2014, un fondo finalizzato ad escludere dall'ambito di applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le persone fisiche esercenti le attività commerciali indicate all'art. 55 Tuir e successive modificazioni, ovvero arti e professioni, che non si avvalgono di lavoratori dipendenti o assimilati e che impiegano,anche mediante locazione, beni strumentali il cui ammontare massimo è determinato con decreto del ministero dell'economia e delle finanze adottato previo parere conforme delle Commissioni parlamentari competenti per i profili finanziari, che si esprimono entro trenta giorni dalla data di trasmissione del relativo schema. La dotazione annua del predetto fondo è di 188 milioni di euro per l'anno 2014, di 252 milioni di euro per l'anno 2015 e di 242 milioni di euro a decorrere dall'anno 2016.

APPROFONDIMENTO

1.9 Il credito d'imposta

Prima di procedere ad analizzare le disposizioni introdotte dalla Legge di Stabilità 2013 in materia di credito d'imposta riservato alle le imprese che affidano attività di ricerca e sviluppo a università, enti pubblici di ricerca o organismi di ricerca, nonché alle imprese che realizzano direttamente investimenti in ricerca e sviluppo, appare opportuno effettuare un breve excursus normativo.

Tabella – Excursus normativo Credito d'imposta

Periodo	Contenuto della norma
Credito d'imposta nel triennio 2007 - 2009	Ai sensi del **comma 282 della Finanziaria 2007, integrato da quanto precisato dalla C.M. 46/E/2008, par. 5.1**, l'agevolazione fiscale introdotta consisteva nel riconoscimento di un credito d'imposta che presentava le seguenti caratteristiche: √ non poteva essere chiesto a rimborso; √ poteva essere utilizzato in compensazione ai fini dei versamenti Ires e Irap dovuti per il periodo d'imposta in cui sono stati sostenuti i costi per ricerca e sviluppo che hanno originato il credito stesso; l'eventuale eccedenza era compensabile solo a decorrere dal mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato concesso il credito; √ non era soggetto al limite annuale di utilizzo in compensazione fissato pari ad Euro 250.000, (introdotto dalla Finanziaria 2008, art. 1, c. 53, per tutti i crediti d'imposta indicati nel Quadro RU del Modello Unico, con la sola eccezione del credito per attività di ricerca e sviluppo; √ non concorreva alla formazione del reddito imponibile ai fini Ires né alla determinazione del valore della produzione ai fini Irap; √ non rilevava ai fini della determinazione della quota deducibile ai fini Ires di interessi passivi, ai sensi dell'art. 96, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; √ non rilevava ai fini della determinazione della quota deducibile ai fini Ires delle spese e degli altri componenti negativi (diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale) di cui all'art. 109 c. 5, D.P.R. 917/1986; √ la Comunità europea, con decisione C-2007-6042 del 11 dicembre 2007, ha stabilito che il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo non configurava un **aiuto di Stato**.

APPROFONDIMENTO

Credito d'imposta nel biennio 2011 - 2012	L'agevolazione è stata istituita, in via sperimentale, per il biennio 2011-2012, dall'art. 1, D.L. 70/2011, in favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca in università o enti pubblici di ricerca. In seguito, è stata chiarita e integrata dal: √ Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 9 settembre 2011 n. 2011/130237; √ Risoluzione dell'Agenzia delle entrate 12 settembre 2011 n. 88. Si prevedeva che: √ il bonus competeva in misura pari al 90% dell'eccedenza degli investimenti in ricerca realizzati nel periodo d'imposta agevolato rispetto alla media degli investimenti, sempre in ricerca, effettuati nel triennio 2008-2010; √ il bonus si applicava agli investimenti realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012; √ il calcolo avveniva utilizzando l'approccio cosiddetto "incrementale", cioè premiando le imprese che aumentano i propri investimenti nella ricerca rispetto al passato; √ il credito d'imposta era utilizzabile in compensazione, mediante modello F24, ed è fruibile, per ciascuno dei periodi d'imposta agevolabili, in tre quote annuali di pari importo, a partire dal giorno successivo a quello di realizzazione dell'investimento incrementale; √ il bonus non era utilizzabile per compensare: - contributi previdenziali e assistenziali; - premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali; - altre entrate individuate con decreto del ministro dell'economia, di concerto con i ministri competenti per settore.

Il 31.12.2012 hanno perso efficacia le disposizioni, introdotte nel 2010, relative al credito d'imposta per chi effettua investimenti in ricerca e sviluppo.

Il Legislatore, consapevole del fondamentale ruolo che gli investimenti in ricerca e sviluppo assumono ai fini del mantenimento della competitività del sistema-Italia, è intervenuto sul tema con la Legge di Stabilità per il 2013.

In particolare, i commi **95 a 97, dell'art. 1, della L. 228/2012** (Legge di stabilità per il 2013), con la finalità di incentivare lo sviluppo qualitativo delle imprese italiane, prevedono la concessione di un credito d'imposta in favore delle imprese e reti d'impresa che affidano attività di ricerca e sviluppo a università,

enti pubblici di ricerca o organismi di ricerca, ovvero che realizzano direttamente investimenti in ricerca e sviluppo.

La norma non definisce né l'ambito soggettivo nè l'ammontare del credito d'imposta in relazione agli investimenti effettuati, **demandando ad un successivo decreto interministeriale la definizione di tali elementi**.

Ciò che è chiaro, in base al disposto del comma 95 dell'art. 1, della Legge di Stabilità, è che il credito d'imposta in esame è rivolto alle **piccole e medie imprese.**

Restano da definire i criteri identificati di tali soggetti nonché l'ammontare delle risorse destinate al progetto.

In base al disposto del **comma 97, dell'art. 1, della Legge di Stabilità per il 2013**, il ministro dell'Economia e delle finanze e il ministro dello Sviluppo economico, **entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge**, riferiscono alle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari in merito all'individuazione e alla quantificazione dei trasferimenti e dei contributi di cui al comma 95 ai fini dell'adozione delle conseguenti iniziative di carattere normativo.

Non resta dunque che attendere le procedure attuative del credito d'imposta ad opera del ministro dell'Economia e delle finanze di concerto con il ministro dello Sviluppo economico.

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

1.10 Società agricole e determinazione dei redditi fondiari

La Legge di stabilità del 2013 interviene su due importanti questioni:

a) la tassazione delle società agricole;

b) le modalità di determinazione dei redditi fondiari.

In particolare, per ciò che attiene alle modalità di tassazione delle società agricole, vengono abrogate le disposizioni concernenti alcune delle agevolazioni previste per tali tipi di società.

Inoltre, viene aumentata l'incidenza dei redditi fondiari, e in particolare dei redditi dei terreni, nella determinazione del reddito imponibile.

Nel prosieguo, analizzeremo nel dettaglio le citate modifiche.

A) Le modiche relative alla tassazione delle società agricole

La finanziaria del 2007 aveva introdotto delle modalità di tassazione agevolate per le società agricole.

Finanziaria 2007

L'articolo 1, comma 1093 della legge n. 296/06 (finanziaria 2007), aveva previsto la possibilità per le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola, ai sensi dell'articolo 2 del Decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 93, di optare per la determinazione catastale del reddito, ex articolo 32 del Tuir.

L'articolo 1, comma 1094, della legge n. 296/06 (finanziaria 2007) prevedeva la possibilità per le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, di determinare il reddito applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%.

Novità

La legge di stabilità 2013 (art. 1,co. 513, L.228/2012), abroga le citate previsioni normative con efficacia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014.

In particolare:

- nell'abrogare espressamente **il comma 1093 dell'art. 1 della vigente L. n. 296/2006** (Finanziaria 2007) e nel prevedere la perdita di efficacia delle relative opzioni esercitate ha sancito la tassazione a bilancio per le società agricole. Rimangono escluse dalla tassazione a bilancio le società semplici;
- sempre **il comma 513, dell'art. 1, della L. 228/2012, abroga anche il comma 1094 della legge n. 296/06** (finanziaria 2007) che prevedeva la possibilità per le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, di determinare il reddito applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%.

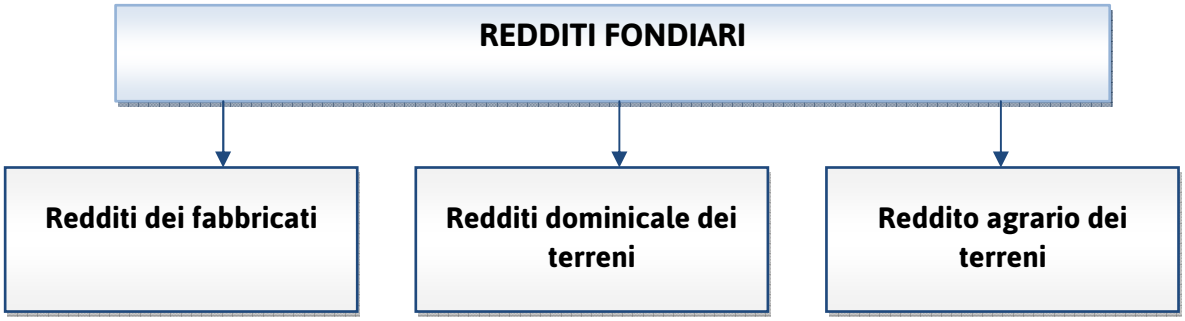
Tale intervento va a cumularsi con il precedente intervento Legislativo, operato con il Decreto Sviluppo bis e, in particolare, con il comma 8, dell'articolo 36, D.L. 179/2012, conv. dalla L. 221/2012, modificando l'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, sancisce che la qualifica di società agricola non si perda anche in presenza di redditi derivanti da locazione, affitto o comodato, di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole, purché tali redditi siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola.

In sostanza, si concede una sorta di deroga alle società agricole, relativa alla possibilità di esercitare attività diverse da quelle indicate nell'articolo 2135 del c.c..
Ovviamente, tale deroga è subordinata al rispetto di determinati requisiti. Infatti, le attività "alternative" all'attività agricole devono avere un carattere marginale.
Rimane da chiarire il concetto di marginalità.

Il secondo periodo del comma 8, dell'articolo 36, D.L. 179/2012 sancisce che "*il requisito della marginalità si considera soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni e affitto dei beni non superi il 10 per cento dell'ammontare dei ricavi complessivi*".

B) La determinazione dei redditi fondiari

Come noto, i redditi fondiari sono disciplinati dagli articoli 25-43 del D.P.R. 917/1986. In particolare, l'articolo 25 del Tuir al secondo comma fornisce una loro classificazione.



APPROFONDIMENTO

Novità

Il comma 512, art. 1, Legge di stabilità per l'anno 2013, prevede che, per i periodi d'imposta **2012, 2013 e 2014**, il reddito dominicale e agrario siano rivalutati di un ulteriore 15%.

Tale incremento si dovrà applicare sull'importo risultante dalla rivalutazione operata ai sensi dell'art. 3 comma 50, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 di cui si è detto (80% per i redditi dominicali e 70% per i redditi agrari).

In particolare, per la determinazione dei redditi dei terreni (agrario e dominicale), si operava una rivalutazione, ai sensi dell'art. 3 comma 50, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 , pari all' 80% per i redditi dominicali e al 70% per i redditi agrari, sulla rendita catastale.

In sostanza, a decorrere dal periodo d'imposta 2013:

- √ il reddito dominicale, già aumentato dell'80%, sarà incrementato di un ulteriore 15%;
- √ mentre il reddito agrario, già aumentato del 70%, sarà incrementato anch'esso di un ulteriore 15%.

Per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, la rivalutazione è pari al 5%.

In sostanza, per questi soggetti, a decorrere dal periodo d'imposta 2013:

- √ il reddito dominicale, già aumentato dell'80%, sarà incrementato di un ulteriore 5%;
- √ mentre il reddito agrario, già aumentato del 70%, sarà incrementato anch'esso di un ulteriore 5%.

1.11 Rivalutazione terreni e partecipazioni

La Legge di stabilità 2013 al comma 473 ripropone le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. n. 448/2001 riguardanti la **rideterminazione**:

- del valore di acquisto delle **partecipazioni**, detenute da persone fisiche non esercenti attività di impresa, non negoziate in mercati regolamentati;
- dei **terreni edificabil**i e con destinazione agricola detenuti dalle persone fisiche.

I nuovi termini riguardano:

- i beni che devono essere **posseduti alla data del 1° gennaio 2013**;
- il **versamento** dell'imposta sostitutiva che deve essere **effettuato entro il 30 giugno 2013**;
- le **perizie, che** dovranno essere giurate entro il **30 giugno 2013** (la perizia di stima deve essere redatta e asseverata dai professionisti individuati negli articoli 5 e 7 della legge 448/2001);
- la **data di riferimento dei valori** che è quella del **1° gennaio 2013**.

1.11.1 La ratio della rivalutazione

La *ratio* della rivalutazione risiede fondamentalmente nel rendere appetibile la vendita dei beni rivalutati riducendo il valore della plusvalenza derivante dalla differenza tra il prezzo di vendita ed il costo di acquisto, ai sensi della disciplina relativa alla plusvalenza sui redditi diversi, contenuta nell'attuale art. 67 del D.P.R. n. 917/1986.

L'affrancamento, quindi, è da considerarsi, in generale, conveniente per il contribuente, in quanto lo stesso potrà versare un'imposta sostitutiva sul valore derivante dalla perizia, in luogo delle più gravose imposte sui redditi dovute sulla plusvalenza derivante dalla cessione in questione. Il valore su cui si paga l'imposta sostitutiva, infatti, sarà assunto come valore iniziale del terreno/partecipazione al momento della rivendita. Per questo motivo, con il trascorrere del tempo, i contribuenti che già in passato si sono avvalsi della rivalutazione dei terreni o partecipazioni, hanno comunque sempre avuto convenienza a rivalutare nuovamente detti beni usufruendo delle proroghe che si sono susseguite nel corso del tempo.

Legge di stabilità

Al comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

1. al primo periodo, le parole "1° luglio 2011" sono sostituite dalle seguenti: "1° gennaio 2013";
2. al secondo periodo., le parole "30 giugno 2012" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno 2013";
3. al terzo periodo, le parole "'30 giugno 2012" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno 2013".

APPROFONDIMENTO

1.11.2 Oggetto della rivalutazione

Oggetto di rivalutazione possono essere:

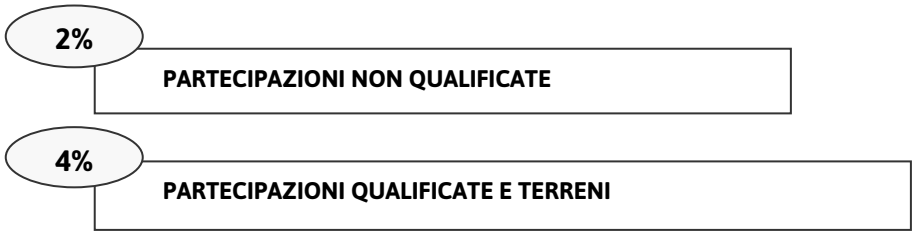
- i **terreni edificabili** ed i **terreni con destinazione agricola** posseduti all'1.1.2013, a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi;
- le **partecipazioni non quotate in mercati regolamentati**, possedute all'1.1.2013, a titolo di proprietà e usufrutto;
  - → da persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché enti non commerciali, non in regime d'impresa.

Non sono, invece, interessate le imprese e le società commerciali di ogni tipo.

1.11.3 Modalità per la rivalutazione

Ai fini della rivalutazione è richiesto il **versamento di un'imposta sostitutiva** e la redazione di una **perizia giurata di stima** che individua il valore del terreno/partecipazione alla data del 1.1.2013.

L'imposta sostitutiva dovuta è determinata applicando al valore del terreno/partecipazione, risultante dalla perizia di stima redatta da un professionista abilitato, le seguenti aliquote:



Con riguardo alle partecipazioni, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella *Circolare 4.8.2004, n. 35/E*, la perizia di stima individua il valore in relazione alla frazione di patrimonio netto della società rappresentativa della partecipazione stessa.

1.11.4 Versamento imposta sostituiva

L'imposta sostitutiva dovuta deve essere versata alternativamente:

- in un'**unica soluzione** entro il 30.06.2013;

ovvero

- in **tre rate annuali** di uguale importo alle seguenti scadenze:
  - ✓ 1° rata entro il 30.06.2013;
  - ✓ 2° rata entro il 30.06.2014 + interessi 3% annuo;
  - ✓ 3° rata entro il 30.06.2015 + interessi 3% annuo.

Entro il 30.06.2013 deve altresì essere redatta e asseverata, da parte di un professionista abilitato, la perizia giurata di stima.

1.11.5 Detrazione imposta sostitutiva versata su terreni già rivalutati

Si ricorda che con il "Decreto sviluppo 2011" (D.L. D.L. 70/2011 - conv. con modif. L. 106/2011) è stata introdotta la possibilità di:

→ **detrarre**, dall'imposta sostitutiva determinata in sede di nuova rivalutazione, **quella già versata nelle precedenti rideterminazioni**.

Con la disposizione in questione era stato finalmente risolto l'annoso problema relativo al recupero dell'imposta sostitutiva in presenza di nuova rivalutazione per terreni e quote già rivalutati.

DECRETO SVILUPPO 2011

"I soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazione non negoziate nei mercati regolamentati, ovvero, dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. Al fine del controllo della legittimità della detrazione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi, sono individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa".

In passato, infatti, accadeva che chi aveva già usufruito delle precedenti leggi di rivalutazione e ravvisava l'opportunità di procedere alla nuova rivalutazione, doveva versare la nuova imposta sostitutiva e richiedere il rimborso di quella precedentemente pagata (al massimo era possibile sospendere i pagamenti delle rate non ancora scadute).

1.11.6 Agenzia delle Entrate Risoluzione n. 236/2008

L'Agenzia delle Entrate nelle ***Risoluzione 10 giugno 2008 n. 236***, aveva, infatti, affermato che in caso di opzione per la rideterminazione del costo di un bene già rivalutato, era **negata**:

- sia l'esistenza del diritto a compensare l'imposta già versata in relazione a precedenti rivalutazioni con quella dovuta per la successiva;
- sia l'applicabilità dell'art. 21 del DLgs. 31 dicembre 1992 n. 546, in base al quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro due anni dalla data in cui si è verificato il presupposto per la restituzione dell'imposta.

Nella suddetta risoluzione è stato affermato che se dal primo versamento dell'imposta sostitutiva **sono passati più di 48 mesi,** il rimborso ex articolo 38 del Dpr 602/1973 **non sarebbe più esperibile**, e neppure compensabile, come già spiegato, l'importo dovuto con le somme già versate, essendo trascorsi i termini di decadenza previsti da questa disposizione.

APPROFONDIMENTO

Secondo il Fisco la richiesta di rimborso può essere effettuata esclusivamente nell'osservanza dei termini di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

1.11.7 La posizione delle commissioni tributarie

Considerata l'ampiezza dell'arco temporale durante il quale si poteva usufruire di tale agevolazione (dal 2002 al 2010) numerosi sono stati i casi in cui sono **trascorsi più di 48 mesi** tra il primo versamento ed il secondo. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, in applicazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, ed attenendosi alle diposizioni interne previste dalle proprie Circolari, ha negato al contribuente il diritto alla restituzione delle somme versate attraverso **l'istituto del "silenzio – rifiuto"** che ha opposto all'istanza di rimborso.

L'istituto del "silenzio – rifiuto" opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso delle somme versate a titolo di imposta sostitutiva sulla prima rideterminazione del costo di acquisto dei terreni ha dato il via ad una serie di **contenziosi tributari** già risolti dalle prime sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali.

Un primo esito sulla questione è stato dato dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, secondo la quale l'articolo 38 del D.P.R. n. 602/1973, a cui si rifanno le disposizioni dell'Agenzia delle Entrate, riguarda versamenti non dovuti fin dall'origine ed effettuati a causa di: "*errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.*"

Nel caso di una seconda rivalutazione, invece, il versamento dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF relativa alla prima rivalutazione, e di cui si richiede il rimborso, era dovuto. Allo stesso tempo non è possibile parlare neanche di duplicazione del versamento, che il citato articolo 38 intende come mero errore.

Infatti, il primo versamento dell'imposta sostitutiva, era dovuto in base alla legge sulla rivalutazione prevista in quell'epoca, così come era dovuto anche il secondo versamento, effettuato in base alla revisione della stessa legge compiuta con le norme di proroga e di riapertura dei termini. Per questi motivi la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha ritenuto applicabile al caso di specie quanto previsto dall'art. 21, co. 2 del D.Lgs. 546/1992, che così recita: "*(...) La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.*"

Anche la Commissione Tributaria Provinciale di Forlì, nella sentenza n. 117 del 03/08/2009 e la Commissione Tributaria Provinciale di Modena con la sentenza n. 71 del 14/04/2009 condividono la tesi dell'errata applicazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, nel caso di rimborso dell'imposta sostitutiva su di una prima rivalutazione di un terreno/partecipazione in presenza di un pagamento della stessa imposta su di una seconda rivalutazione. Condividono, inoltre, l'applicazione di quanto previsto dall'art. 21, co. 2 del D.Lgs. 546/1992 secondo il quale il

presupposto per la restituzione si verifica il giorno in cui il contribuente ha manifestato la volontà di aderire alla seconda rivalutazione del terreno, e cioè il giorno in cui è stato versato l'intero importo o la prima rata dell'imposta sostitutiva sulla seconda rivalutazione. Fino a tale data, il versamento effettuato a titolo di imposta sostitutiva sulla prima rivalutazione risultava pienamente dovuto, e non eseguito per errore.

1.11.8 Rimborso nel Decreto sviluppo 2011

Tale problema è stato superato da quanto previsto dal Decreto sviluppo 2011.
Tale testo ha previsto, infatti, come sopraesposto, la possibilità di compensare le imposte versate nelle precedenti rivalutazioni e, per i contribuenti che dovessero decidere di non procedere alla predetta compensazione, sarà possibile **chiedere il rimborso.**
La questione è stata risolta per quanto riguarda la compensabilità, ma per quanto riguarda i **termini** per ottenere il rimborso:

- → il decreto fa un allineamento a quanto previsto dall'Agenzia delle Entrate con la Ris. 236/2008 rinviando all'articolo 38 del dpr n. 602/1973, permettendo così di **ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva già versata, entro i 48 mesi dalla data di effettuazione del pagamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata.**

DECRETO SVILUPPO 2011

→ "I soggetti che non effettuano la detrazione di cui alla lettera ee) possono chiedere il rimborso della imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. L'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata".

1.11.9 Agenzia delle Entrate circolare 47/2011

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 24.10.2011, n. 47/E, dopo aver riepilogato la disciplina della rivalutazione, ha fornito interessanti chiarimenti in merito alla disciplina sopraesposta.
Nella Circolare n. 47/E in esame l'Agenzia

- ➢ rammenta **che il valore rivalutato**:
  - ✓ può essere utilizzato, in luogo del costo / valore originario, in sede di cessione del terreno / partecipazione ai fini della determinazione della plusvalenza ex art. 67, TUIR;

APPROFONDIMENTO

- ✓ non può essere incrementato degli oneri inerenti (compresa l'imposta di successione e donazione) con la sola eccezione della spesa sostenuta per la redazione della perizia di stima.

- fa presente che il soggetto interessato può rideterminare il valore del terreno/partecipazione posseduti **anche se in precedenza ha già rivalutato i medesimi beni.** L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 47/E in commento evidenzia che il nuovo valore rivalutato del terreno/partecipazione può essere inferiore a quello risultante dalla perizia relativa alla precedente rivalutazione, come peraltro già chiarito nella Risoluzione 22.10.2010, n. 111/E;

  - per quanto riguarda il **versamento** conferma che:
    - ✓ per effetto del versamento dell'intera imposta sostitutiva ovvero della prima rata la rivalutazione è considerata perfezionata e pertanto "il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR". Qualora tale versamento venga effettuato oltre i termini previsti, il valore rideterminato non può essere utilizzato ai fini della determinazione della plusvalenza e il contribuente può chiedere a rimborso l'imposta versata;
  - se il contribuente, in sede di determinazione della plusvalenza, non tiene conto del valore rivalutato, non ha diritto al rimborso di quanto versato ed è obbligato, in caso di scelta per il versamento rateale, a corrispondere le rate successive. La rivalutazione infatti rappresenta una facoltà "e il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata …". Sul punto si segnala che la CTR Lombardia nella sentenza 11.4.2011, n. 71/66/2011 ha affermato che la rivalutazione, essendo facoltativa, è revocabile con la conseguenza che il contribuente, ancorché abbia provveduto alla redazione della perizia di stima, al pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta e all'indicazione dei dati della rivalutazione nel mod. UNICO, può esprimere la volontà di revocare la propria scelta omettendo il versamento delle rate successive;
  - in caso di versamento della prima rata e di omesso versamento delle rate successive, l'Ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle stesse. A tale proposito si rammenta comunque che il contribuente per regolarizzare la situazione può avvalersi del ravvedimento operoso.

APPROFONDIMENTO

1. 12 IVIE e IVAFE differiti al 2012

Con l'approvazione della Legge sulla Stabilità per il 2013 le imposte patrimoniali sugli immobili e sulle attività finanziarie detenute all'estero Ivie e Ivafe si applicheranno dal 2012, e di conseguenza i versamenti già effettuati e relativi all'imposta dovuta per il 2011 possono essere portati a riduzione di quanto dovuto per il 2012. Vengono introdotti anche ulteriori modifiche alla disciplina dell'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (Ivie, per l'appunto) e sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, inclusi i conti correnti (Ivafe).

La finalità dell'intervento è evitare censure a livello comunitario, dato che la Commissione europea ha messo sotto la lente alcuni profili discriminatori di queste imposte rispetto ai corrispondenti prelievi nazionali.

1.12.1 L'Ivie

L'**Ivie** si applica sugli **immobili situati all'estero** e detenuti da persone fisiche residenti in Italia a titolo di proprietà o altro diritto reale, ed è dovuta nella misura dello 0,76% del valore dell'immobile.

L'imposta è stata introdotta dal decreto legge 201/2011 ("Salva Italia") per motivi di equità al fine di tassare il possesso di immobili a prescindere dal luogo di detenzione.

La Legge di Stabilità interviene sui seguenti aspetti della disciplina Ivie:

- **decorrenza dal 2012** e modifica delle modalità di versamento dell'imposta;
- riconoscimento dell'effetto sostitutivo dell'Ivie rispetto all'Irpef per gli immobili non locati;
- estensione dell'applicazione dell'aliquota ridotta Ivie a tutti gli immobili situati all'estero adibiti ad abitazione principale.

L'applicazione dal 2011 dell'Ivie determinava una differenza di trattamento rispetto alla corrispondente imposta domestica Imu che si applica dal 2012. Quindi, per evitare censure da parte degli organi comunitari, la Legge di Stabilità differisce al 2012 la decorrenza dell'Ivie, "trasformando" il pagamento relativo al 2011 in un acconto dell'imposta dovuta per il 2012.

La Legge di Stabilità chiarisce anche che l'Ivie si versa secondo le modalità previste per l'Irpef, quindi in acconto e a saldo.

Il versamento per il 2011 dell'imposta, effettuato nel 2012, assumerà la natura di acconto dell'imposta dovuta per il 2012.

Nota bene I contribuenti potranno quindi, eventualmente integrare il versamento già effettuato per il 2011 al momento del pagamento del saldo dell'imposta dovuta per il 2012, entro il 16 giugno 2013.

1.12.2 L'Ivafe

L'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (Ivafe) si applicherà dal 2012 e sarà sempre dovuta in misura fissa di 34,20 euro per i conti correnti.

L'emendamento dei relatori alla Legge di Stabilità 2013 interviene, infatti, su due aspetti rilevanti della disciplina dell'Ivafe:

- consente di corrispondere l'imposta in misura fissa anche ai conti correnti detenuti in Paesi extra-Ue;
- differisce dal 2011 al 2012 la decorrenza dell'imposta.

L'Ivafe, istituita dall'articolo 19, comma 18, del decreto legge 201/2011, è un'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti in Italia nella misura dell'1 per mille per il (2011) 2012 e dell'1,5 per mille dal 2013, da calcolare sul valore delle attività finanziarie.

La ratio dell'introduzione dell'imposta era quella di garantire un'uniformità di imposizione sulle attività finanziarie indipendentemente dal luogo di detenzione (Italia o estero), sul presupposto che sarebbe stato discriminatorio assoggettare le attività finanziarie detenute in Italia alla nuova imposta di bollo, prevista dall'articolo 13 della tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 642/72, e non tassare anche quelle detenute all'estero.

La legge di stabilità ha corretto gli aspetti della disciplina dell'Ivafe che, non consentendo la piena equiparazione di tale imposta con il bollo domestico, possono dar luogo a censure a livello comunitario.

La Legge di Stabilità estende l'applicazione dell'Ivafe in misura fissa pari a quella prevista dall'articolo 13, comma 2-bis, lettera a), della tariffa allegata al D.P.R. 642/72, cioè 34,20 euro, **anche per i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti in Paesi diversi da quelli dell'Unione europea**.

1.12.3 Decorrenza dell'Ivafe

La Legge di Stabilità interviene anche sulla decorrenza dell'Ivafe, le norme in vigore prima della legge di stabilità stabilivano che l'imposta si applicasse (come l'Ivie) a partire dal periodo di imposta 2011 e che il versamento sia dovuto in un'unica soluzione entro il 9 luglio 2012 (o 20 agosto 2012, con la maggiorazione dello 0,40%).

Ma la decorrenza dal 2011 dell'Ivafe generava una discriminazione rispetto all'imposta di bollo domestica sui conti correnti e prodotti finanziari che si applica dal periodo d'imposta 2012.

La Legge di Stabilità rinvia quindi la decorrenza dell'Ivafe al 2012, "trasformando" il pagamento dell'Ivafe relativo al 2011, già effettuato nel 2012, in un acconto dell'imposta dovuta per lo stesso anno 2012, il cui saldo si dovrà eventualmente pagare nel giugno 2013.
Contestualmente, la Legge di Stabilità chiarisce anche che il versamento dell'Ivafe si effettua secondo le modalità previste per l'Irpef, quindi in acconto e saldo.

Come per l'Ivie, anche per l'imposta per le attività finanziarie detenute all'estero potrà accadere che quanto già versato nel 2011 corrisponda a quanto dovuto per il 2012. In questo caso, non saranno necessarie integrazioni, oppure può accadere che la base imponibile del 2012 potrebbe essere più elevata e in tal caso, occorrerà "integrare" il versamento al momento del saldo a giugno 2013.

Novità Ivie e Ivafe

- Le due imposte gravanti, rispettivamente, sugli immobili situati all'estero e sulle attività finanziarie detenute fuori dello Stato, **si applicano a decorrere dal 2012, non più dal 2011**.
- Le somme versate per l'anno 2011 sono considerate **acconto** per il 2012.
- Cambiano anche le modalità di versamento, che non andrà più effettuato in un'unica soluzione in coincidenza con il saldo delle imposte sui redditi riferito all'anno di riferimento, ma seguirà il meccanismo dell'acconto e saldo.
- Per l'Ivie, l'applicazione dell'aliquota ridotta allo 0,4% per le abitazioni principali, inizialmente prevista per i soli dipendenti dello Stato, di un ente locale o di un'organizzazione internazionale cui aderisce l'Italia, viene estesa alla generalità dei contribuenti.
- Non concorrono alla formazione del reddito complessivo, oltre agli immobili situati all'estero adibiti ad abitazione principale e alle relative pertinenze, anche quelli, sempre situati all'estero, non locati, qualsiasi sia la loro destinazione.
- Per quanto riguarda l'Ivafe, l'imposizione in misura fissa per i conti correnti e i libretti di risparmio (34,20 euro) non viene più limitata a quelli detenuti in Paesi dell'Unione europea o aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.
- In sede di versamento il contribuente **potrà effettuare l'eventuale versamento a conguaglio** nel caso il versamento effettuato in acconto **non sia sufficiente** a "coprire" l'intero debito d'imposta del 2012 è il caso, per esempio, di un nuovo immobile acquistato nel corso del 2012.

1.12.4 Estensione del beneficio sulle abitazioni principali

L'Ivie sarà dovuta con l'aliquota ridotta dello 0,4% per tutti gli immobili che si trovano all'estero adibiti ad abitazione principale, a stabilirlo è l'emendamento alla Legge di Stabilità per il 2013.
La disposizione **estende l'agevolazione**, in vigore solo per gli immobili di chi presta lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e delle persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal Tuir, in base ad accordi internazionali ratificati.
Con le modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità l'equiparazione è estesa a tutti gli immobili che si trovano all'estero adibiti ad abitazione principale.
La Legge di Stabilità lascia invece invariate le modalità di determinazione della base imponibile Ivie.

APPROFONDIMENTO

1.13 CO.CO.PRO. La nuova disciplina

Come è noto, la Riforma del Lavoro (art. 1, c. 23-25 della L. n. 92/2012) ha profondamente modificato la disciplina dei co.co.pro. di cui agli artt. 61 e ss. del D.Lgs. n. 276/2003 (c.d. Legge Biagi), introducendo alcune "restrizioni" volte a contrastare un utilizzo non corretto dell'istituto. Tale obiettivo è perseguito prevedendo disincentivi, tanto normativi quanto contributivi; infatti, diversi sono le novità inserite in merito, tra i quali:

- il requisito del progetto;
- il corrispettivo dovuto al collaboratore;
- i profili di carattere più specificatamente sanzionatorio.

Vediamoli uno ad uno.

1.13.1 I requisiti del progetto

Partendo dai requisiti indispensabili, la nuova disciplina dell'istituto premette che il "**progetto**" resta l'elemento fondamentale a cui ricondurre i rapporti di co.co.co. sottoscritti successivamente al 18 luglio 2012 (data di entrata in vigore della Riforma del Lavoro).

Progetto: requisito indispensabile ↔ I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa "**devono essere riconducibili ad uno o più progetti specifici** determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore" e non più, come nella precedente formulazione, anche a "**programmi di lavoro o fasi di esso**".

Inoltre, è necessario che dal 18 luglio 2012 il progetto:

- sia funzionalmente indirizzato a un **determinato risultato finale**, che deve essere indicato nel contratto individuale stipulato fra le parti;
- non consista in una mera riproposizione dell'oggetto sociale del committente;
- non comporti lo svolgimento di compiti meramente "**esecutivi**" o "**ripetitivi**", che possono essere individuati dai contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- deve indicare il **risultato finale** che s'intende conseguire;
- salvo che per prestazioni di elevata professionalità, l'attività non sia resa con modalità analoghe a quelle svolte dai dipendenti del committente.

APPROFONDIMENTO

Ricorda

Le nuove pressanti norme che vincolano l'instaurazione dei contratti a progetto, oltre agli agenti e rappresentanti del commercio - grazie al c.d. "D.L. Sviluppo" (D.L. 83/2012, convertito nella L. n. 134/2012) - lasciano fuori anche "le attività di vendita di beni e servizi realizzate attraverso call center *out bound* per le quali il ricorso ai contratti di collaborazione a progetto è consentito sulla base del corrispettivo definito dalla contrattazione collettiva nazionale".

Illustriamo nel dettaglio i suddetti requisiti.

1.13.2 Collegamento a un determinato risultato finale

Il primo requisito prevede, oltre al fatto che il progetto deve essere "**funzionalmente collegato ad un determinato risultato finale**", la necessità di indicare la "**descrizione del progetto**" con individuazione del suo contenuto caratterizzante e del risultato finale che s'intende conseguire.

Nota bene

Prima si richiedeva la semplice **"indicazione del progetto"**.

Descrizione del progetto

Il contenuto del progetto deve necessariamente indicare l'attività prestata dal collaboratore in relazione alla quale si attende il raggiungimento di un determinato risultato obiettivamente verificabile.

Prima del 18 luglio 2012	Dopo il 18 luglio 2012
Era richiesta la semplice "indicazione del progetto".	La stipula dei rapporti di co.co.pro. è legata all'individuazione di un risultato compiuto, inteso quale modificazione della realtà materiale che il collaboratore s'impegna a realizzare in un determinato arco temporale (es. sviluppo di uno specifico software e non l'attività ordinariamente necessaria ai fini della sua gestione).

1.13.3. Non coincidenza con l'oggetto sociale del committente

Il secondo requisito afferma che il progetto "**non può consistere in una mera riproposizione dell'oggetto sociale del committente**"; pertanto, è necessaria la "**specificità**" del progetto, così come chiarito, tra l'altro, dalla prevalente giurisprudenza. Difatti, gli Ermellini hanno specificato che il progetto "*pur avendo ad oggetto attività rientranti nel normale ciclo produttivo dell'impresa e, quindi, non necessariamente caratterizzato dalla straordinarietà o occasionalità, **deve pur sempre distinguersi da essa, costituendo un obiettivo o un tipo di attività che si affianca all'attività principale senza confondersi con essa***".

APPROFONDIMENTO

L'oggetto sociale

È necessario che il progetto, pur potendo rientrare "nel ciclo produttivo dell'impresa" e insistere in attività che rappresentano il c.d. *core business* aziendale, **deve essere caratterizzato da un'autonomia di contenuti e obiettivi** (es. nell'ambito di una azienda di software, creazione di un programma informatico avente particolari caratteristiche).

1.13.4. Svolgimento di compiti non meramente "esecutivi" o "ripetitivi"

Il novellato art. 61, c. 1 del D.Lgs. n. 276/2003 stabilisce che "il progetto non può comportare lo svolgimento di **compiti meramente esecutivi o ripetitivi**, che possono essere individuati dai contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale".

Con riferimento all'impossibilità di ricondurre il progetto allo svolgimento di compiti meramente esecutivi o ripetitivi, il Legislatore vuole fare capire che dal contenuto del contratto, ossia dalle modalità di svolgimento della prestazione, non emergano i caratteri della "**routinarietà**" o "**elementarietà**".

Nota bene

I "**compiti meramente esecutivi**" sono quelli caratterizzati dalla mera attuazione di quanto impartito, anche di volta in volta, dal committente, senza alcun margine di autonomia anche operativa da parte del collaboratore.

Mentre per "**compiti meramente ripetitivi**" s'intende quelle attività rispetto alle quali non è necessaria alcuna indicazione da parte del committente.

Compiti non meramente "esecutivi" o "ripetitivi"

→ È possibile riconoscere una vera collaborazione a progetto solo se al collaboratore siano lasciati margini di autonomia anche operativa nello svolgimento dei compiti allo stesso assegnati.

1.13.5 I soggetti esclusi dalle co.co.pro.

Il Ministero del Lavoro, con la circolare n. 29/2012, individua un elenco, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo - sulla base di orientamenti giurisprudenziali già esistenti - **delle attività lavorative che non possono essere inquadrate come rapporti di co.co.pro**, ossia:

- addetti alla distribuzione di bollette o alla consegna di giornali, riviste ed elenchi telefonici;
- addetti alle agenzie ippiche;
- addetti alle pulizie;

APPROFONDIMENTO

- autisti e autotrasporto;
- baristi e camerieri;
- commessi e addetti alle vendite;
- custodi e portieri;
- estetiste e parrucchieri;
- facchini;
- istruttori di autoscuola;
- letturisti di contatori;
- magazzinieri;
- manutentori;
- muratori e qualifiche operaie dell'edilizia;
- piloti e assistenza di volo;
- prestatori di manodopera nel settore agricolo;
- addetti alle attività di segretaria e terminalisti;
- addetti alla somministrazione di cibi o bevande;
- prestazioni rese nell'ambito di call center per servizi c.d. "*in bound*".

Nota bene

Con riferimento alle suddette figure lavorative elencate, essendo difficilmente riconducibili a un progetto specifico finalizzato ad un autonomo risultato obiettivamente verificabili, il personale ispettivo procederà a ricondurli nell'alveo della subordinazione.

1.13.6 Il corrispettivo

Interessanti sono le novità in tema di compenso del collaboratore a progetto.
Premesso che il compenso, come in passato, **deve essere proporzionato alla quantità e qualità dell'attività svolta**, la novellata disciplina (art. 63, c. 1 del D.Lgs. n. 276/2003) dispone che lo stesso "*non può essere inferiore ai minimi stabiliti in modo specifico per ciascun settore di attività [...] in ogni caso sulla base dei minimi salariali applicati nel settore medesimo alle mansioni equiparabili svolte dai lavoratori subordinati, dai contratti collettivi sottoscritti dalle organizzazioni sindacali dei lavoratori e dai datori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, a livello interconfederale o di categoria ovvero, su loro delega, ai livelli decentrati*".

Nota bene

Laddove non vi sia una contrattazione collettiva specifica, il singolo committente dovrà garantire che il compenso non sia inferiore "*a parità di estensione temporale dell'attività oggetto della prestazione, alle retribuzioni minime previste dai contratti collettivi di categoria applicati nel settore di riferimento alle figure professionali il cui profilo di competenza e di esperienza sia analogo a quello del collaboratore a progetto*".

Il compenso

Il riferimento normativo si riferisce alle "**retribuzioni minime**", ossia ai minimi tabellari determinati dai contratti collettivi di categoria e non a tutto il complesso delle voci retributive eventualmente previste da tali contratti.

Il personale ispettivo, inoltre, dovrà astenersi dall'adottare eventuali provvedimenti di diffida accertativa, fatta salva l'ipotesi in cui non sia controversa la quantificazione del credito in quanto tale provvedimento deve fondarsi su parametri certi, oggettivi e quindi inequivocabili.

1.13.7 Il profilo sanzionatorio

Sul versante sanzionatorio, invece, in caso di mancata individuazione del progetto è prevista la costituzione di un rapporto di lavoro di natura subordinata a tempo indeterminato.

Art. 1, c. 24 della L. n. 92/2012

"[...] L'individuazione di uno specifico progetto costituisce elemento essenziale di validità del rapporto di collaborazione coordinata continuativa, ***la cui mancanza determina la costituzione di un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato****".*

Nota bene

È possibile ritenere "*assente il progetto*" qualora lo stesso sia carente dei requisiti essenziali su indicati (collegamento ad un determinato risultato finale, autonoma identificabilità nell'ambito dell'oggetto sociale del committente, non coincidenza con l'oggetto sociale del committente, svolgimento dei compiti non meramente esecutivi o ripetitivi).

1.13.8 Presunzione di subordinazione

Nel caso in cui il collaboratore a progetto esegua le prestazioni in maniera **non autonoma**, bensì con modalità analoghe a quelle dei lavoratori subordinati, opera una presunzione relativa di subordinazione, suscettibile di prova contraria da parte del committente, il quale potrà quindi dimostrare in giudizio la genuinità della collaborazione.

In tal caso, il personale ispettivo deve accertarsi che il collaboratore svolga in maniera prevalente e con carattere di continuità le proprie attività "*con modalità analoghe a quella svolta dai lavoratori dipendenti dell'impresa committente*".

APPROFONDIMENTO

Osserva

La presunzione di subordinazione trova applicazione anche quando il collaboratore svolga attività "diverse", ma con le medesime modalità che caratterizzano la prestazione resa da lavoratori dipendenti della stessa impresa (es. rispetto di un orario di lavoro).

Non operatività della presunzione

La presunzione non opera invece per le **prestazioni di elevata professionalità** meglio declinate dalla contrattazione collettiva comparativamente più rappresentativa sul piano nazionale mediante specifiche clausole.

APPROFONDIMENTO

1.13.9 Sostegno al reddito per i co.co.pro.

Come è noto, la Riforma del Lavoro (L. n. 92/2012) all'art. 2, c. 51 a 56 ha riconosciuto dal 1° gennaio 2013, una indennità ai co.co.pro. iscritti in via esclusiva alla Gestione separata presso l'INPS, purché soddisfino in via congiunta una serie di requisiti, in quanto esclusi dall'ambito di applicazione dell'ASpI (Assicurazione Sociale per l'Impiego).

Tuttavia, per fruire dell'indennità è necessario che:

- il collaboratore abbia operato, nell'anno precedente, in regime di monocommittenza;
- abbia conseguito l'anno precedente un reddito lordo complessivo soggetto a imposizione fiscale **non superiore a € 20.000**, annualmente rivalutato sulla base della variazione dell'indice Istat;
- con riguardo all'anno di riferimento sia accreditato, presso la Gestione separata INPS almeno una mensilità;
- abbia avuto un periodo di disoccupazione ininterrotto di almeno due mesi nell'anno precedente;
- risultino accreditate nell'anno precedente almeno quattro mensilità presso la Gestione separata INPS.

Nota bene

L'importo è pari al **5% del minimale annuo di reddito** su cui si pagano i contributi di cui all'art. 1, c. 3, L. n. 233/1999, moltiplicato per il minor numero tra le mensilità accreditate l'anno precedente e quelle non coperte da contribuzione. Tale somma è liquidata in **un'unica soluzione**:

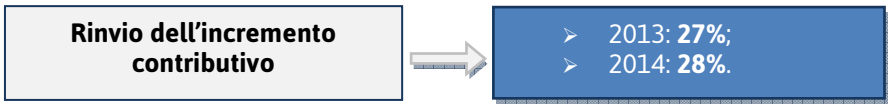
- se di importo pari o inferiore a 1.000 euro;
- ovvero in importi mensili di importo pari o inferiore a 1.000 euro se superiore.

Tuttavia, per il **triennio 2013-2015**:

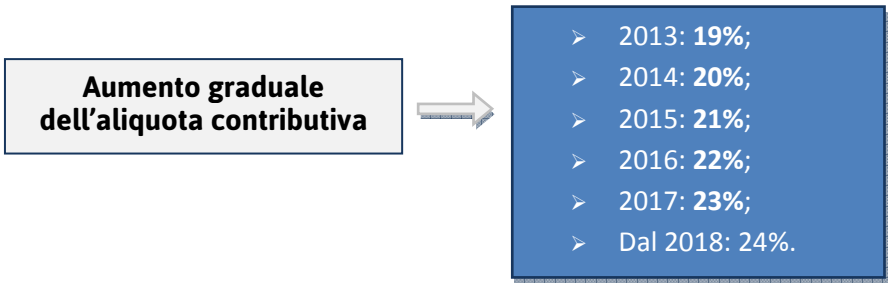
a) il requisito minimo di almeno quattro mensilità di contribuzione nell'anno precedente alla Gestione separata INPS, ai fini della fruizione dell'indennità **è ridotto a tre mesi**;
b) l'indennità viene elevata **dal 5% al 7%** del minimale annuo di reddito richiamato in precedenza;
c) vengono integrate le risorse finanziarie a copertura della concessione dell'indennità nella misura di 60milioni annui di euro per il citato triennio.

1.13.10 Aumento dell'aliquota contributiva

È bene ricordare, inoltre, che l'incremento graduale - a partire dal 2014 (e non più dal 2013) - dell'aliquota contributiva IVS degli iscritti alla Gestione separata dell'INPS è passata dal **27% al 33%** nel 2018, equiparandola così ai lavoratori subordinati.
In pratica, è stato ritardato di un anno l'aumento contributivo; ciò significa che per quest'anno i lavoratori autonomi verseranno ancora il **27%, ed il 28%** (anziché il 29%) nel 2014.



Viceversa, viene anticipato di un anno l'incremento delle aliquote per chi è già iscritto ad altra previdenza obbligatoria. Infatti, per tali soggetti l'aliquota contributiva si attesterà, nel 2018, al **24%**, nel seguente modo:



APPROFONDIMENTO

1.14 Il Cud in modalità telematica

La **Legge di Stabilità per il 2013** modifica le modalità di consegna del CUD (certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati), ampliando, dunque, la platea degli atti "digitalizzati".

Prima di esporre le novità introdotte dalla **L. 228/2012**, appare utile analizzare in via generale il contenuto del CUD, nonché termini e modalità di consegna dello stesso prima e dopo le modifiche operate dalla Legge di Stabilità per il 2013.

A) Il contenuto del CUD

Il **CUD** riporta i redditi corrisposti nell'anno indicato nell'apposito spazio previsto nello schema, le relative ritenute operate, le detrazioni effettuate, i dati previdenziali ed assistenziali relativi alla contribuzione versata e/o dovuta all'INPS e all'INPDAP nonché l'importo dei contributi previdenziali e assistenziali a carico del lavoratore versati o dovuti agli stessi enti previdenziali.

Inoltre, il CUD è utilizzato per attestare l'ammontare complessivo dei redditi corrisposti nell'anno precedente che non hanno concorso alla formazione del reddito imponibile ai fini fiscali e contributivi, dei dati previdenziali e assistenziali relativi alla contribuzione versata o dovuta all'Inps, all'Inpdap e all'Ipost.

In particolare, nel Cud sono riportati:

- √ l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente, equiparati (per esempio le pensioni) e assimilati corrisposti nell'anno precedente e assoggettati a tassazione ordinaria, a tassazione separata, a ritenuta a titolo d'imposta e a imposta sostitutiva;
- √ le relative ritenute di acconto operate dal datore di lavoro o dall'ente pensionistico;
- √ le detrazioni effettuate.

Nota bene

Il contribuente che nell'anno ha posseduto soltanto i redditi attestati nella presente certificazione (CUD 2012), **è esonerato dalla presentazione** all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione dei redditi, sempreché siano state correttamente effettuate le operazioni di conguaglio.

Inoltre, è esonerato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi il titolare soltanto di più trattamenti pensionistici per i quali si sono rese applicabili le disposizioni concernenti il "casellario delle pensioni". Il contribuente esonerato può, tuttavia, presentare la dichiarazione dei redditi qualora, ad esempio, nell'anno abbia sostenuto oneri diversi da quelli eventualmente attestati nella presente certificazione che intende portare in deduzione dal reddito o in detrazione dall'imposta (in tali oneri sono comprese anche le spese mediche sostenute dal contribuente e rimborsate da un'assicurazione sanitaria stipulata dal datore di lavoro la cui esistenza è segnalata al punto 131 della certificazione).

La dichiarazione dei redditi deve essere presentata quando nell'importo delle detrazioni della presente certificazione sono comprese detrazioni alle quali il contribuente non ha più diritto e che, pertanto, debbono essere restituite.

B) La Struttura del CUD

La struttura del Cud, oltre a una sezione dedicata ai dati del datore di lavoro e del contribuente, si compone di altre due distinte sezioni:

- **Parte A: dati fiscali**
- **Parte B: dati previdenziali**.

Esaminiamo, in via generale, il contenuto delle suddette sezioni.

A) Parte A - Dati fiscali

Nella sezione dedicata ai dati fiscali sono indicati:

- le somme e i valori assoggettati a tassazione ordinaria;
- i compensi con ritenuta a titolo d'imposta, nonché quelli assoggettati a imposta sostitutiva;
- le somme e i valori assoggettati a tassazione separata (arretrati di anni precedenti, indennità di fine rapporto di lavoro dipendente erogate nell'anno, compresi suoi acconti e anticipazioni, e prestazioni pensionistiche dei fondi di previdenza complementare erogate in forma di capitale);
- gli oneri di cui si è tenuto conto (per esempio i canoni di locazione);
- gli altri dati necessari ai fini dell'eventuale presentazione della dichiarazione dei redditi (per esempio, il numero dei giorni di lavoro dipendente e/o pensione).

B) Parte B - Dati previdenziali

In questa sezione del Cud sono sostanzialmente riportati:

- i dati previdenziali e assistenziali relativi alla contribuzione versata o dovuta all'Inps e all'Inpdap;
- l'importo dei contributi previdenziali e assistenziali a carico del lavoratore versati e/o dovuti agli stessi enti previdenziali.

C) Termini e Modalità di consegna del CUD ante Legge si Stabilità 2013

La certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati deve essere consegnata, in duplice copia, al contribuente (dipendente, pensionato, percettore di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente) dai datori di lavoro o enti eroganti e dagli enti pubblici o privati che erogano trattamenti pensionistici, **entro il 28 febbraio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono i redditi certificati ovvero entro 12 giorni dalla richiesta del dipendente in caso di cessazione del rapporto di lavoro**.

APPROFONDIMENTO

È facoltà del sostituto d'imposta trasmettere al contribuente la certificazione in formato elettronico, **purché sia garantita al dipendente la possibilità di entrare nella disponibilità della stessa e di poterla materializzare per i successivi adempimenti**.

Tale modalità di consegna, pertanto, potrà essere utilizzata solo nei confronti di quanti siano dotati degli strumenti necessari per ricevere e stampare la certificazione rilasciata per via elettronica mentre deve essere esclusa, a titolo di esempio, nelle ipotesi in cui il sostituto sia tenuto a rilasciare agli eredi la certificazione relativa al dipendente deceduto ovvero quando il dipendente abbia cessato il rapporto di lavoro. Resta, dunque, in capo al sostituto d'imposta l'onere di accertarsi che ciascun dipendente si trovi nelle condizioni di ricevere in via elettronica la certificazione, provvedendo, diversamente, alla consegna in forma cartacea (Ris. n. 145 del 21/12/06).

1.14.1 La Legge di Stabilità per il 2013

A decorrere dall'anno 2013, come sancito dal **comma 114, dell'art. 1, della Legge di Stabilità**, gli enti previdenziali rendono disponibile la certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente, pensione e assimilati (Cud) in modalità telematica.

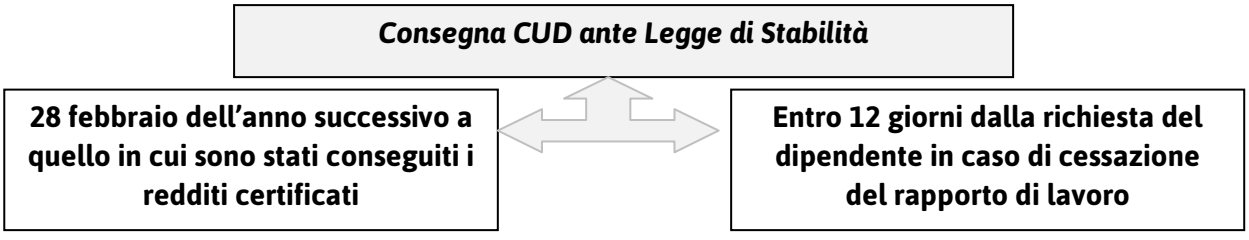
È facoltà del cittadino richiedere la trasmissione del Cud in forma cartacea.

La norma precisa che dall'attuazione delle citate disposizioni non devono derivare nuovio maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Come precedentemente accennato, la presentazione del Cud avveniva in formato cartaceo.

Infatti, il Cud veniva **rilasciato dal datore di lavoro o dall'ente pensionistico**, al dipendente ovvero al pensionato, **per attestare le somme erogate e le relative ritenute effettuate e versate all'Erario**.

In particolare, il Cud veniva consegnato in duplice copia al contribuente, entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui sono stati conseguiti i redditi certificati, ovvero, entro 12 giorni dalla richiesta del dipendente in caso di cessazione del rapporto di lavoro.



La presentazione in modalità telematica del Cud avveniva solo se il destinatario ha gli strumenti necessari per ricevere e stampare il modello rilasciato in via elettronica.

Con le norme introdotte dalla Legge di Stabilità s'invertono le modalità di consegna del Cud.

APPROFONDIMENTO

Infatti:

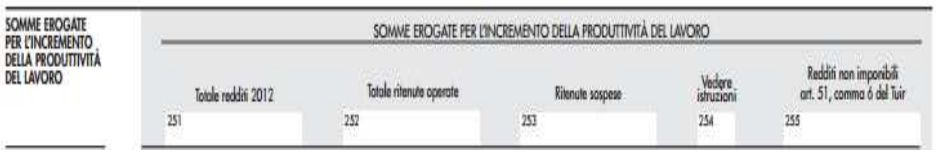
- gli enti previdenziali **rendono disponibile** la certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente, pensione e assimilati (Cud) **in modalità telematica**.;
- è **facoltà** del cittadino **richiedere** la trasmissione del Cud in **forma cartacea.**

1.14.2 Il CUD 2013

Disponibile da **venerdì 07 dicembre 2012**, sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate la bozza del **Cud 2013,** con le relative istruzioni.

Nel modello 2013 trovano ancora posto una serie di agevolazioni, tra cui:

- **l'imposta sostitutiva del 10%** sulle somme erogate al dipendente per l'incremento della produttività aziendale,



- nonché l'abbattimento della base imponibile Irpef dei **"cervelli" rientrati in Italia.**

A cambiare è invece la quota di esenzione per i redditi dei frontalieri, che per il 2012 scende **da 8.000 a 6.700 euro.**

Per finire **l'8 per mille**, nella cui scheda sono stati introdotte, come possibili destinatarie, due nuove istituzioni religiose:

- la Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa
- e la Chiesa apostolica in Italia.

APPROFONDIMENTO

1.15 Giustizia: nuovo aumento del contributo unificato

La Legge 24 dicembre 2012 n. 228, in vigore dal 1° gennaio 2013 (G.U. 29.12.2012) ha stabilito l'ennesimo significativo aumento del contributo unificato per l'iscrizione a ruolo delle controversie civili, tributarie e amministrative. Particolarmente colpite dai rincari le impugnazioni, sia principali che incidentali, mentre per i giudizi davanti al TAR e al Consiglio di Stato l'aumento del contributo è generalizzato.

1.15.1 Contributo unificato: si determina in base al "valore" della causa

Come sarà certamente noto, la parte che per prima si costituisce in giudizio o che deposita il ricorso è tenuta al contestuale pagamento del contributo unificato di iscrizione della causa a ruolo. La tassa di accesso alla giustizia e dovuta nel contenzioso **civile,** in quello **amministrativo** e, dal 7 luglio 2011, in quello **tributario**.

Il cotributo deve essere corrisposto per ciascun grado di giudizio e il suo ammontare, determinato in base al valore della controversia, deve emergere dalle conclusioni dell'atto introduttivo e dalla nota di iscrizione a ruolo (c.d. dichiarazione di valore).

Nota bene

L'introduzione del contributo unificato nel **processo tributario**, in sostituzione dell'imposta di bollo, si deve all'art. 37, comma 6, lett. t), del D.L. n. 98/2011, che ha iserito il comma 6 – quater, all'art. 13 del D.P.R. n. 115/02. In particolare, l'articolo 9 del citato D.P.R. n. 115, al comma 1, prevede che: "*È dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio,(...) nel processo tributario, secondo gli importi previsti dall'articolo 13 e salvo quanto previsto dall'articolo 10*". Il contributo sui ricorsi tributari è dovuto in base al valore della controversia, che si determina ai sensi delle disposizioni dettate dall'art. 12, comma 5, del D. lgs. 546/1992, ossia prendendo in considerazione il solo importo del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Per le controversie relative esclusivamente alle irrogazioni delle sanzioni il valore della controversia è dato dalla sommatoria di esse. Il versamento del contributo unificato era già previsto per la proposizione del ricorso in Cassazione.

1.15.2 Regime sanzionatorio

L'omesso o insufficiente versamento del contributo comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa e l'iscrizione a ruolo dell'importo dovuto, con applicazione degli interessi al saggio legale, decorrenti dal deposito dell'atto cui si collega il pagamento o l'integrazione del contributo.

L'omessa indacazione nell'atto introduttivo della lite dell'indirizzo PEC del difensore o del suo CF fiscale configura una irregolarità che può essere sanzionata, se non tempestivamente sanata, con l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria, **pari all'aumento della metà** del

APPROFONDIMENTO

contributo unificato dovuto in base al valore della causa (art. 13, comma 3-bis D.P.R. n. 115/02, introdotto dal D.L. n. 98/2011).

Inoltre, con rigurdo al **contenzioso tributario**, la mancata indicazione del valore della controversia fa scattare una sanzione amministrativa di 1.500 euro (pari al C.U. dovuto per lite oltre i 200mila euro). Tale sanzione può essere evitata se la dichiarazione di valore è resa al di fuori dell'atto introduttivo, purché risultante dalla nota di iscrizione a ruolo.

1.15.3 Modello "F23" o "contrassegno"

Il capo I del titolo III del TUSG (D.P.R n. 115/2002), disciplina il pagamento del contributo unificato nel processo civile, amministrativo e tributario. La corrisponsione del contributo unificato può avvenire secondo le seguenti modalità:

- mediante versamento ai concessionari della riscossione tramite modello F23;
- mediante conto corrente postale intestato alla competente Tesoreria provinciale dello Stato;
- mediante pagamento presso le rivedite di generi di monopolio e di valori bollati, che rilesceranno apposito contrassegno adesivo. Quest'ultimo andrà apposto sulla nota di iscrizione della causa a ruolo.

Nel caso di contenzioso **tributario**, al fine di fare affluire i versamenti a uno specifico capitolo di entrata del bilancio dello Stato, è stato predisposto un **nuovo contrassegno** adesivo disponibile, dal 12 dicembre 2012, presso i rivenditori di generi di monopolio. Il vecchio contrassegno, dall'inizio di gennaio 2013, non può più essere utilizzato per i ricorsi e gli atti da depositare presso le segreterie delle Commissioni (comunicato MEF del 7 dicembre 2012).

Nota bene

È utile precisare che, con la risuluzione n. 104/E del 2012, per consentire il versamento, tramite modello F23, delle somme dovute nel **processo tributario**, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- ✓ "171T" denominato "Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario – Art. 9 del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115";
- ✓ "172T" denominato "Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario – interessi - Art. 16, c. 1 del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 15";
- ✓ "173T" denominato "Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario a seguito di invito al pagamento - Art. 248 del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115";
- ✓ "174T" denominato "Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario – sanzione - Art. 16, c. 1-bis - d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115".

APPROFONDIMENTO

Con la risoluzione n. 105/E del 2012, sono invece stati istituiti i seguenti codici tributo, per consentire ai rivenditori di generi di monopolio e di valori bollati il riversamento, mediante modello F24, delle somme riscosse a titolo di contributo unificato per il **processo tributario**:

- ✓ "171T" denominato "Riversamento da parte degli intermediari delle somme riscosse nel restante territorio nazionale a titolo di contributo unificato per il processo tributario e dei relativi interessi";
- ✓ "171S" denominato "Riversamento da parte degli intermediari delle somme riscosse nel territorio della Regione Siciliana a titolo di contributo unificato per il processo tributario e dei relativi interessi".

1.15.4 Impugnazioni civili: raddoppio C.U

Se l'impugnazione, anche incidentale, è **integralmente respinta oppure dichiarata inammissibile o improcedibile**, la parte che l'ha proposta:

- **è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale;**
- l'obbligo sorge al momento del **deposito del provvedimento dell'autorità giudiziaria.**

Lo prevede la Legge di Stabilità 2013, che all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, ha inserito il nuovo comma 1-quater.

La misura si applica alle impugnazioni (appelli, reclami e ricorsi di legittimità) instaurati ***"dal trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore"*** della predetta legge, ossia **dal 31 gennaio 2013.**

Normativa

All'articolo 13 del TUSG, dopo il comma 1-ter è inserito il seguente:

"1-quater. Quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis. Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso".

Già con la Legge n. 183/2011 (Legge di Stabilità 2012), erano stati introdotti rincari del contributo unificato per le impugnazioni civili. Infatti, con decorrenza dal 1° gennaio 2012, l'importo del contributo unificato dovuto per la proposizione dei **giudizi di appello** è **aumentato della metà,** mentre è **raddoppiato** quello dovuto per l'introduzione dei giudizi di legittimità.

APPROFONDIMENTO

Nell'occasione si ricorda che, per le impugnazioni civili, è anche previsto il **c.d. "filtro" in appello.** La Corte d'appello, preliminarmente alla trattazione della causa, è chiamata a valutare la fondatezza del merito del ricorso. Se l'impugnazione è fondata, il Collegio procede alla trattazione della causa. In caso contrario, vieni dichiarata l'inammissabilità del gravame, con ordinanza succintamente motivata. Quando l'appello è dichiarato inammissibile, contro la sentenza di primo grado può essere proposto ricorso per cassazione.

1.15.5 Contenzioso tributario: raddoppio del C.U. per ricorso in Cassazione

La novella si applica anche al contenzioso tributario, **in relazione ai ricorsi in Cassazione**, sia principali che incidentali. Infatti al ricorso per cassazione e al relativo processo si applica la disciplina prevista per il processo civile dal D.P.R. n. 115/2002 Quindi, nel caso di ricorso avverso una sentenza della C.T.R., quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale.

1.15.6 Contenzioso amministrativo: dal 2 gennaio 2013 nuovi rincari

Dal 2 gennaio 2013, per effetto della Legge n. 228/2012 sono anche aumentati gli importi dovuti nel processo amministrativo a titolo di contributo unificato.

Tanto per fare qualche esempio:

- per le controversie soggette al rito abbreviato, l'importo da versare è salito a 1.800,00 euro (prima, euro 1.500,00);
- per le procedure di cui all'articolo 119, comma 1, lettere a) e b), del codice di cui all'allegato 1 al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104 (affidamento di lavori pubblici, servizi e forniture e per le impugnazione dei provvedimenti adottati dalle Autorità Garanti), il contributo andrà da un minimo di 2.000,00 a un massimo di 6.000,00 euro a seconda del valore della controversia. E' quindi venuto meno l'importo forfettario di 4.000,00 euro. Se manca la dichiarazione di cui al comma 3-bis dell'articolo 14, il contributo dovuto è di euro 6.000;
- per il ricorso straordinario al Capo dello Stato (che peraltro è rimedio amministrativo) il contributo unificato dovuto è salito da 600,00 a 650,00 euro;
- per i giudizi di impugnazione proposti davanti al Consiglio di Stato il contributo unificato è aumentato della metà.

Gli aumenti si applicano ai **ricorsi notificati** successivamente alla data di entrata in vigore della Legge n. 228/2012 (ossia dal 2 gennaio 2012).

Il maggior gettito verrà convogliato in un Fondo *ad hoc*, al fine di finanziare gli interventi urgenti nella giustizia amministrativa. Parte dei proventi sarà anche destinato ai TAR più virtuosi, ossia quelli che saranno riusciti a smaltire almeno il 10% del contenzioso arretrato.

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

Decreto Sviluppo bis

2. DECRETO SVILUPPO BIS

2.1 Il Decreto Sviluppo Bis

L'obiettivo del secondo Decreto Sviluppo, è quello di puntare sull'innovazione quale fattore strutturale di crescita sostenibile e di rafforzamento della competitività delle imprese. Con l'attuazione dell'Agenda Digitale, aumentano i servizi digitali per i cittadini, i quali potranno meglio rapportarsi con la Pubblica Amministrazione.

Le novità introdotte, riguardanti i servizi digitali, **si rivolgono ad una platea molto ampia di utenti**, tale da investire alcune abitudini del rapporto con la stessa Pubblica Amministrazione e con il sistema dell'istruzione, delle cure sanitarie e della giustizia.

Un primo esempio è dato dal previsto rilascio per i cittadini della carta d'identità elettronica, che costituisce una rivoluzione nelle abitudini di tutti i giorni per gli Italiani, oppure dalla necessità di ricorrere ad un indirizzo di posta elettronica certificata per entrare in contatto con gli uffici pubblici, e che rappresenta un ulteriore tentativo di ridurre la burocrazia e i livelli di comunicazione tra pubblici uffici e utenti.

Per i dipendenti statali, d'ora in avanti tutte le certificazioni di malattia e di congedo parentale dovranno essere rilasciate e trasmesse per via telematica, inoltre, le P.A. dovranno accettare pagamenti in formato elettronico, così come tutti gli operatori di servizi pubblici.

Novità interessanti vi sono anche in ambito scolastico, dove viene gradualmente introdotto il fascicolo elettronico dello studente, così come della compresenza di ebook a fianco dei più ingombranti libri cartacei, che dovrebbe essere sancita a partire dal prossimo anno scolastico 2013-2014.

Infine, modifiche rilevanti sono previste nella sanità con l'istituzione del fascicolo sanitario elettronico, mentre, nella sfera giudiziaria, viene ufficialmente riconosciuta validità alle notifiche inviate per via telematica.

2.1.1 Le novità del decreto

Tra le innovazioni previste dal decreto sviluppo bis, abbiamo:

- la liberalizzazione universale dell'accesso a internet;
- la messa in rete degli edifici scolastici;
- lo sgravio d' imposta per gli editori di opere digitali,
- l'introduzione del fascicolo sanitario elettronico e servizi sanitari online per il cittadino.

Per la vendita di prodotti e servizi anche professionali ci si dovrà dotare di strumenti elettronici di pagamento. Tali pagamenti elettronici, per esempio per l'acquisto di ticket per i

APPROFONDIMENTO

mezzi pubblici, potranno essere effettuati anche tramite **tablet** e **smartphone**.

Anche le Pubbliche Amministrazioni saranno obbligate ad accettare pagamenti in formato elettronico e dovranno pubblicare sui loro siti internet i rispettivi codici Iban.

2.2 L'Agenda Digitale

L'**Agenda Digitale Italiana** (ADI) è stata istituita il primo marzo 2012 con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro per la Pubblica Amministrazione e la semplificazione, il Ministro per la coesione territoriale, il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e il Ministro dell'Economia e delle Finanze.
Con il Decreto Sviluppo – bis, sono previste le misure per l'applicazione concreta dell'ADI..

APPROFONDIMENTO

Punti fondamentali dell'Agenda digitale

I punti fondamentali dell'Agenda digitale sono:

- documento digitale unificato -carta di identità elettronica e tessera sanitaria (art. 1);
- anagrafe unificata (art. 2);
- censimento annuale della popolazione e archivio delle strade (art.3);
- domicilio digitale del cittadino (art. 4);
- obbligo di PEC per le imprese (art. 5);
- trasmissione obbligatoria di documenti per via telematica (artt. 6 e 7);
- biglietti di viaggio elettronici (pagamenti con il telefonino) e sistemi di trasporto intelligente (art. 8);
- pubblicazione dati e informazioni in formato aperto (art. 9);
- fascicolo elettronico per gli studenti universitari e semplificazione di procedure in materia di università (art. 10);
- libri e centri scolastici digitali (art. 11) a partire dal 2014;
- fascicolo sanitario elettronico, cartella e prescrizione medica digitali (artt. 12, 13 e 13bis);
- azzeramento del divario digitale, interventi per la diffusione delle tecnologie digitali (art. 14);
- pagamenti elettronici (art. 15). (Le pubbliche amministrazioni, commercianti e professionisti avranno l'obbligo di accettarli);
- biglietti di cancelleria, comunicazioni e notificazioni per via telematica (art. 16);
- comunità intelligenti (art. 20).

Con il recepimento nel nostro ordinamento dei principi dell'Agenda Digitale Europea, l'Italia si dota di uno strumento normativo che costituirà una efficace leva per la crescita occupazionale,

di maggiore produttività e competitività, ma anche di risparmio e coesione sociale, spinta strutturale per la realizzazione delle strategie di innovazione tecnologica dell'intero Paese.

2.2.1 Identità digitale e servizi innovativi per i cittadini

Addio alla vecchia carta di identità

- Si dirà addio alla vecchia carta di identità e tessera sanitaria. Al loro posto, i cittadini potranno dotarsi gratuitamente di **un unico documento elettronico**, che consentirà di accedere più facilmente a tutti i servizi online della Pubblica Amministrazione.

Il documento, sostituirà progressivamente quelli attualmente circolanti, costituirà il punto di riferimento unitario attraverso cui il cittadino viene registrato e riconosciuto dalle Amministrazioni dello Stato.

Costituzione dell'anagrafe unica della popolazione residente

- Per accelerare il processo di informatizzazione della PA e la messa a sistema delle informazioni e dei servizi riguardanti i cittadini, viene istituita **l'Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente** (ANPR), un centro unico di gestione dati che subentrerà all'Indice Nazionale delle Anagrafi (INA) e all'Anagrafe della popolazione italiana residente all'estero (AIRE).

Con le nuove procedure digitali, l'ISTAT inoltre potrà effettuare **con cadenza annuale** (dal 2016) il censimento generale della popolazione e delle abitazioni, realizzando anche l'Archivio nazionale delle strade e dei numeri civici, utilizzando il conferimento degli indirizzari e degli stradari comunali.

Il domicilio digitale del cittadino

- Ogni cittadino potrà scegliere di comunicare con la pubblica amministrazione esclusivamente tramite un indirizzo di **posta elettronica certificata** (PEC). Tale indirizzo costituirà il domicilio digitale del cittadino e sarà in seguito inserito nell'Anagrafe nazionale della popolazione residente, in modo che possa essere utilizzabile da tutte le amministrazioni pubbliche.

Sullo stesso fronte, le imprese individuali che si iscrivono al Registro delle imprese o all'Albo delle imprese artigiane avranno l'obbligo di indicare un proprio indirizzo PEC, per semplificare e ridurre notevolmente tempi e oneri per gli adempimenti burocratici.

APPROFONDIMENTO

2.2.2 Amministrazione digitale

Favorire l'utilizzo dei dati e delle informazioni

- I dati e le informazioni forniti dalla pubblica amministrazione dovranno essere obbligatoriamente **pubblicati in formato aperto** (cd. open data). In questo modo sarà possibile ampliare fortemente l'accesso a informazioni di pubblica utilità, favorendone il riutilizzo per analisi, servizi, applicazioni e soluzioni, con sensibili ricadute dal punto di vista della crescita economico-sociale.

Tali dati avranno una licenza d'uso aperta e saranno dunque utilizzabili principalmente da persone affette da forme di disabilità sensoriali senza alcun tipo di restrizione.

Sistemi di trasporto intelligenti

- Le amministrazioni titolari di servizi di Trasporto Pubblico Locale devono adottare sistemi di **bigliettazione elettronica interoperabili**, così da ridurre i costi connessi all'emissione dei titoli di viaggio. Sul fronte della **mobilità sostenibile**, viene dato un forte impulso ai **sistemi di trasporto intelligenti** (ITS) per consentire la diffusione di nuovi servizi informativi **su traffico e viabilità**, sulla **prenotazione di aree di parcheggio sicure**, sui **servizi di emergenza su strada**.

Acquisti digitali

- Tutte le procedure per l'acquisto di beni e servizi da parte delle PA dovranno essere svolte **esclusivamente per via telematica**, così da garantire maggiore trasparenza e tempistiche più celeri.

Trasmissione obbligatoria di documenti per via telematica

- Le comunicazioni tra diverse Amministrazioni Pubbliche, così come tra PA e privati, **dovranno avvenire esclusivamente per via telematica**. *L'inadempienza della norma comporterà una responsabilità dirigenziale e disciplinare in capo al personale pubblico inadempiente.*

Nel settore pubblico, tutte le certificazioni di malattia e di congedo parentale dovranno essere rilasciate e trasmesse per via telematica.

APPROFONDIMENTO

Pubblicizzazione dei dati della PA

- Viene introdotto un elemento di **innovazione strutturale** nella gestione del patrimonio informativo pubblico che diventa accessibile e utilizzabile dai cittadini e dalle imprese per promuovere la crescita economica, la partecipazione e la trasparenza amministrativa.

Le amministrazioni italiane devono rendere disponibili i propri dati in formato digitale, si impegnano a condividere le informazioni che gestiscono e possono, grazie alle tecnologie digitali, coinvolgere, i cittadini, la società civile e il sistema produttivo in una gestione più efficace ed efficiente della cosa pubblica.

2.2.3 Servizi per l'istruzione digitale

Il fascicolo per gli studenti

- Dall'anno accademico 2013-2014, verrà introdotto il **fascicolo elettronico dello studente**, uno strumento che, raccogliendo tutti i documenti, gli atti e i dati relativi al percorso di studi, consentirà la gestione informatizzata dell'intera carriera universitaria.

Viene inoltre fortemente favorita la dematerializzazione dei flussi informativi tra gli atenei, facilitando e semplificando la mobilità degli studenti.

2.2.4 Le misure per la sanità digitale

Il fascicolo sanitario elettronico

- Al via il **fascicolo sanitario elettronico** (FSE), che conterrà tutti i dati digitali di tipo **sanitario e sociosanitario** del cittadino, raccogliendone di fatto l'intera storia clinica. Il fascicolo verrà aggiornato da diversi soggetti che, nell'ambito del servizio sanitario pubblico, prendono in cura gli assistiti.

Le strutture sanitarie pubbliche e quelle private accreditate potranno conservare le cartelle cliniche solo in forma digitale, realizzando così significativi risparmi e semplificazioni. Viene accelerato anche il processo di digitalizzazione delle prescrizioni mediche, definendo tempi certi e uguali su tutto il territorio nazionale. Viene estesa la spendibilità delle prescrizioni di farmaceutica (attualmente limitata alla singola regione) a tutto il territorio nazionale.

2.2.5 Banda larga e ultra larga

Azzeramento del divario digitale,

- Confermato **l'obbiettivo di azzerare il divario digitale**, nelle zone non ancora coperte e nelle aree a fallimento d'impresa. Alle risorse rese già disponibili per il Mezzogiorno (circa 600 milioni) si aggiungono ora ulteriori 150 milioni di euro per finanziare gli interventi nelle aree del centro-nord.

Vengono fortemente semplificate alcune procedure e adempimenti autorizzatori per favorire la diffusione della banda ultralarga, anche tramite wireless, e delle nuove tecnologie di connessione.

2.2.6 Moneta elettronica

Pagamenti elettronici

- E' introdotto l'obbligo per le Amministrazioni Pubbliche, così come per gli operatori che erogano o gestiscono servizi pubblici, di accettare pagamenti in formato elettronico. Le stesse amministrazioni sono tenute a pubblicare nei propri siti istituzionali e nelle richieste di pagamento i codici IBAN identificativi del conto di pagamento.

I soggetti che effettuano attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, anche professionali, **saranno tenuti**, ad accettare pagamenti con carta di debito (ad esempio, bancomat). Con decreti ministeriali verranno disciplinati gli importi minimi, le modalità e i termini, anche in relazione ai soggetti interessati dall'attuazione della disposizione. I pagamenti elettronici potranno essere eventualmente effettuati anche tramite tecnologie mobili.

2.2.7 Giustizia digitale

Biglietto di cancelleria, comunicazioni e notificazioni per via telematica

- Vengono introdotte disposizioni per snellire modi e tempi delle comunicazioni e notificazioni in modo da rendere più efficienti i servizi in ambito giudiziario tra cittadini e imprese.

In particolare, nei procedimenti civili tutte le comunicazioni e notificazioni a cura delle cancellerie o delle segreterie degli uffici giudiziari verranno effettuate esclusivamente per via telematica, quando il destinatario è munito di un indirizzo di posta elettronica certificata

APPROFONDIMENTO

risultante da pubblici elenchi ovvero quando la parte costituita in giudizio personalmente abbia indicato l'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e notificazioni relative al procedimento.
La stessa procedura è prevista per le notificazioni a persona diversa dall'imputato, nell'ambito dei processi penali.

Modifiche alla legge fallimentare

Attraverso l'uso della **posta elettronica certificata e di tecnologie online**, le comunicazioni dei momenti essenziali della procedura fallimentare avverranno per via telematica.
Tra questi:

- → la presentazione del ricorso per la dichiarazione di fallimento;
- → le comunicazioni ai creditori da parte del curatore;
- → la presentazione della domanda di ammissione al passivo da parte dei creditori.

Per quanto riguarda l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, la disposizione concernerà il flusso di comunicazioni tra curatore e creditori (nel fallimento) e tra commissario giudiziale o liquidatore e creditori (nel concordato preventivo) e tra commissario liquidatore e creditori (nella liquidazione coatta amministrativa).

Viene resa obbligatoria l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica da parte di ciascun creditore nella domanda di ammissione al passivo.

2.3 Gli interventi sulle frodi assicurative

Il Decreto Sviluppo Bis, interviene a favore **della lotta alle frodi assicurative** e a **favorire la concorrenza e la tutela del consumatore**. Vediamo nello specifico cosa prevedono tali misure.

2.3.1 Misure per l'individuazione ed il contrasto delle frodi assicurative

L'articolo 21 della sezione VIII del Decreto Sviluppo bis, intitolata "Assicurazioni, Mutualità e Mercato Finanziario", affida all'IVASS (Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private e di interesse collettivo) la **cura della prevenzione amministrativa delle frodi nel settore RC auto**, relative alle richieste di risarcimento e di indennizzo e all'attivazione di sistemi di allerta preventiva contro i rischi di frode.

- → L'IVASS ha il compito di realizzare **un archivio informatico integrato** per facilitare l'individuazione di anomalie e frodi, può segnalare tali anomalie alle autorità giudiziarie, e incentivare azioni di indagine utilizzando il veicolo della vigilanza assicurativa.

APPROFONDIMENTO

2.3.2 Lotta alle frodi: i compiti dell'IVASS

Per favorire la prevenzione e il contrasto delle frodi nel settore dell'assicurazione della responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, nonché al fine di migliorare l'efficacia dei sistemi di liquidazione dei sinistri delle imprese di assicurazione e di individuare i fenomeni fraudolenti, l'IVASS:

- analizza, elabora e valuta le informazioni desunte dall'archivio informatico integrato, le informazioni e la documentazione ricevute dalle imprese di assicurazione e dagli intermediari di assicurazione, al fine di individuare i casi di sospetta frode e di stabilire un meccanismo di allerta preventiva contro le frodi;
- **richiede informazioni** e documentazione alle imprese di assicurazione e agli intermediari di assicurazione, anche con riferimento alle iniziative assunte ai fini di prevenzione e contrasto del fenomeno delle frodi assicurative, per individuare fenomeni fraudolenti ed acquisire informazioni sull'attività di contrasto attuate contro le frodi;
- **segnala alle imprese** di assicurazione e all'autorità giudiziaria preposta le anomalie riscontrate a seguito dell'attività di analisi, e di elaborazione dati invitandole a fornire informazioni in ordine alle indagini avviate al riguardo, ai relativi risultati e alle querele eventualmente presentate;
- **fornisce collaborazione** alle imprese di assicurazione, alle forze di polizia e all'autorità giudiziaria ai fini dell'esercizio dell'azione penale per il contrasto delle frodi assicurative;
- **promuove ogni altra iniziativa**, nell'ambito delle proprie competenze, per la prevenzione e il contrasto delle frodi nel settore assicurativo;
- **elabora una relazione annuale sull'attività svolta**, formula i criteri e le modalità di valutazione delle imprese di assicurazione in relazione all'attività di contrasto delle frodi e rende pubblici i risultati delle valutazioni effettuate a fini di prevenzione e contrasto delle frodi, e alle iniziative assunte a riguardo dalle imprese di assicurazione e formula proposte di modifica della disciplina in materia di prevenzione delle frodi nel settore dell'assicurazione della responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore.

2.3.3 Abolizione delle clausole di tacito rinnovo

Viene introdotto nel codice delle assicurazioni private il nuovo articolo 170-bis, finalizzato all'abolizione delle **clausole di prosecuzione automatica** eventualmente previste dal contratto di assicurazione obbligatoria delle responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore e dei natanti e dai contratti stipulati in abbinamento allo stesso.

Per le clausole di **tacito rinnovo** eventualmente previste nei contratti stipulati precedentemente all'entrata in vigore del decreto le nuove disposizioni si applicano a partire dal 1° gennaio 2013.

Contratti in corso di validità

In fine nell'ipotesi di contratti in corso di validità alla data di entrata in vigore del decreto sulla crescita con clausola di rinnovo tacito, le imprese di assicurazione avranno l'obbligo di comunicare per iscritto ai contraenti la perdita di efficacia delle clausole stesse, e dovranno farlo con congruo anticipo rispetto alla scadenza del termine originariamente previsto per l'esercizio della facoltà di disdetta del contratto.

L'impresa di assicurazione ha l'obbligo di avvisare il contraente della scadenza del contratto con preavviso di almeno 30 giorni e di mantenere operante, non oltre il 15° giorno successivo alla scadenza del contratto (il cosiddetto periodo di "tolleranza"), la garanzia prestata con il precedente contratto assicurativo.

2.3.4 Contratto a schema unico

Il decreto prevede l'elaborazione di uno schema di contratto base di assicurazione della responsabilità civile auto, nel quale definire tutte le clausole necessarie ai fini dell'adempimento della copertura obbligatoria. Costringendo le compagnie **a usare uno schema unico**, si favorisce la possibilità di comprensione da parte dell'utente.

Ogni compagnia assicurativa deve obbligatoriamente rendere noto al pubblico, anche attraverso internet, il costo complessivo della polizza, individuando separatamente ogni eventuale costo per i servizi aggiuntivi al contratto base.

Lo strumento della standardizzazione dei contratti consentirà una più agevole comparazione del prezzo tra contratti con garanzie identiche offerte dalle diverse imprese di assicurazione.

2.3.5 Corretta e aggiornata informativa

Le compagnie di assicurazione **devono garantire una corretta e aggiornata informativa** online ai propri clienti mediante predisposizione sui propri siti internet aree riservate, accessibili mediante sistemi di riconoscimento in linea con la normativa sulla privacy.

L'articolo 22 del decreto sviluppo obbliga le società di assicurazione a predisporre sui propri siti web **aree riservate** attraverso le quali consentire ai clienti di:

- verificare lo stato delle proprie coperture assicurative;
- le scadenze;
- i termini contrattuali sottoscritti;
- la regolarità dei pagamenti del premio, secondo procedure simili ai sistemi di home banking;
- i valori di riscatto o il controvalore delle polizze vita.

2.3.6 Collaborazioni tra imprese

Il decreto liberalizza le **collaborazioni tra imprese assicurative e bancarie**, rendendo quindi, possibili forme di collaborazione tra intermediari e pertanto tra agente e broker, tra broker e broker, tra agenti, broker e reti bancarie. La conseguenza è che gli intermediari assicurativi che svolgono attività in collaborazione tra di loro **risponderanno in solido per gli eventuali danni derivati a cliente in relazione all'attività di intermediazione assicurativa**. Naturalmente chi avrà pagato il risarcimento al cliente potrà rivalersi sull'effettivo responsabile.

Le clausole tra mandatario e impresa assicuratrice in contrasto con la libertà di collaborazione diventeranno nulle a partire dal 1° gennaio 2013.

2.3.7 Polizze vita dormienti

Si riporta, da due, a dieci anni il termine di prescrizione delle polizze vita dormienti. Il termine prescrizionale viene ricondotto al termine ordinario del codice civile. Sono più garantiti i consumatori e, in particolare, gli eredi che devono riscuotere le polizze vita dei loro familiari, spesso i due anni non sono sufficienti a completare le pratiche burocratiche collegate alla successione.

2.4. Fallimento telematico

Con le disposizioni del Decreto Sviluppo Bis, anche le procedure fallimentari sono destinate a "**digitalizzarsi**" in particolare attraverso la posta elettronica certificata (PEC).
In tale ambito è l'articolo 17 del decreto che interviene con modifiche sulla legge 267/1942 e sul dlgs 270/1999 (Amministrazione straordinaria delle grandi imprese).
Il decreto sviluppo bis modifica le modalità di comunicazione che riguarda:

- gli atti ai creditori;
- la presentazione delle domande di ammissione al passivo delle procedure concorsuali;
- la disciplina della notificazione del ricorso per la dichiarazione di fallimento.

Con le disposizioni del decreto, nelle procedure fallimentari, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, e amministrazione straordinaria aperte a partire dalla data di entrata in vigore, e in quelle già pendenti in cui non sia stata effettuata la prima comunicazione ai creditori, tutti gli atti più importanti della procedura come ad esempio lo stato passivo, il rendiconto, la proposta di concordato preventivo ecc, sono comunicati nella loro interezza dal curatore o dal commissario **all'indirizzo Pec dei creditori**.

A tal fine con la prima comunicazione dei creditori, il curatore o il commissario indicano il proprio indirizzo pec. Allo stesso tempo richiedono ai creditori la tempestiva comunicazione del relativo indirizzo Pec, informandoli che in mancanza dell'indicazione, le successive comunicazioni degli atti saranno effettuate a ogni effetto esclusivamente mediante deposito in cancelleria senza ulteriori avvisi.

2.4.1 Il Fallimento

All'inizio del procedimento, la legge prevede che il tribunale convochi il debitore e i creditori con decreto.
Il ricorso e il decreto dovranno essere notificati all'indirizzo di posta elettronica certificata del debitore, l'udienza deve essere fissata non oltre 45 giorni dal deposito del ricorso del creditore.
Le comunicazioni poste a carico del curatore del fallimento sono effettuate **all'indirizzo di posta elettronica certificata indicato dai destinatari**, e lo stesso curatore ha l'obbligo di conservare i messaggi di posta elettronica durante tutta la durata del procedimento e per il **periodo di due anni dalla chiusura dello stesso**.

Si usa la pec anche per trasmettere la relazione periodica del curatore.

2.4.2 L'insinuazione al passivo

La domanda di ammissione al passivo di un creditore (articolo 93 della legge fallimentare) **è inviata all'indirizzo Pec del curatore fallimentare**. Nella domanda di ammissione al passivo, il creditore deve indicare l'indirizzo Pec.
Il progetto di stato passivo depositato dal curatore dovrà essere inviato all'indirizzo Pec indicato nelle medesime domande ai creditori, i quali, sempre con Pec, possono inviare osservazioni scritte e documenti integrativi fino a cinque giorni prima dell'udienza.

Nota bene In merito alla comunicazione dell'esito del procedimento di accertamento del passivo, la norma sopprime ogni riferimento al deposito in cancelleria privilegiando la Pec quale strumento di comunicazione.

Anche per le domande tardive di insinuazione al passivo (articolo 101 della legge fallimentare) si deve usare la posta elettronica certificata.
Un'altra modifica (all'articolo 110, secondo comma, della legge fallimentare) prevede che il giudice disponga la comunicazione a mezzo Pec a tutti i creditori del progetto di ripartizione delle somme disponibili.

APPROFONDIMENTO

2.4.3 Come cambia il rendiconto del curatore

Novità vi sono anche per il **rendiconto del curatore**, in particolare il giudice deposita il conto presentato dal curatore e fissa l'udienza che, secondo la modifica, non può essere tenuta prima che siano decorsi 15 giorni dalla comunicazione del rendiconto a tutti i creditori.

Inoltre, il decreto legge sopprime la disposizione secondo la quale fino alla data dell'udienza ogni interessato può presentare osservazioni e contestazioni.

Osservazioni e contestazioni potranno essere presentate fino a cinque giorni prima dell'udienza **usando la Pec**.

Le comunicazioni del curatore ai creditori ammessi al passivo circa l'avvenuto deposito e fissazione dell'udienza è effettuata, sempre mediante Pec. La modifica specifica infine che al fallito, se non sia possibile procedere con i mezzi telematici, il rendiconto e la data dell'udienza sono comunicati mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

2.4.4 Il concordato (esame della proposta)

Altre modifiche riguardano **l'esame della proposta di concordato** e il giudizio di omologazione dello stesso. In particolare il ricorso proposto da un terzo deve contenere l'indicazione dell'indirizzo Pec.
Inoltre, sempre tramite Pec sono effettuate le comunicazioni del curatore ai creditori in ordine alla proposta di concordato.
In merito al **giudizio di omologazione**, è previsto l'uso della Pec per la comunicazione del curatore al proponente e ai creditori dissenzienti dell'avvenuta approvazione della proposta di concordato.

In caso di impossibilità della comunicazione al fallito tramite i mezzi telematici, si procede con lettera raccomandata.

2.4.5 Esdebitazione

Anche nel procedimento di **esdebitazione** i relativi ricorso e decreto del tribunale, sono comunicati dal curatore ai creditori a mezzo Pec.
Nella procedura di concordato preventivo, gli obblighi di comunicazione del commissario giudiziale saranno effettuati tramite Pec e, in ogni altro caso, tramite raccomandata o telefax.

APPROFONDIMENTO

L'inventario e la relazione del commissario giudiziale dovranno essere depositate in cancelleria entro dieci giorni (e non più tre) prima dell'adunanza dei creditori. Nello stesso termine la relazione deve essere comunicata tramite Pec.

Osserva

Il commissario giudiziale è tenuto a dare comunicazione via Pec ai creditori circa l'apertura del procedimento per la revoca dell'ammissione al concordato.

2.4.6 Amministrazione straordinaria

Modifiche riguardanti l'introduzione della Pec riguardano la liquidazione coatta amministrativa e l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza.

Per quest'ultima procedura, il commissario giudiziale deve inviare tramite Pec, ai creditori, le disposizioni della sentenza dichiarativa dello stato d'insolvenza riguardanti l'accertamento del passivo, oltre al proprio indirizzo Pec ai fini dell'invio delle domande da parte dei creditori.

2.5 Agevolazioni alle infrastrutture

Il Decreto sviluppo (Legge 221/2012) introduce alcune novità nel **settore dei contratti pubblici**. Le formule di stipula dei contratti dovranno privilegiare la modalità elettronica, mentre le spese di pubblicità passano a carico dell'affidatario, viene dato il via libera alle Reti d'impresa che potranno gareggiare per aggiudicarsi un appalto pubblico e viene confermata la possibilità del credito d'imposta per le opere pubbliche realizzate in partenariato pubblico privato.

2.5.1 Il contratto digitale

Cambiano le forme di stipula dei contratti in quanto viene modificato l'art. 11, comma 13 del Codice dei contratti pubblici e obbliga a privilegiare dal 1° gennaio 2013, i contratti in formato digitale.
Secondo il rinnovato comma, il contratto deve essere stipulato, a pena di nullità, con atto **pubblico notarile informatico** o in modalità elettronica secondo le norme vigenti per ciascuna stazione appaltante, o in forma pubblica amministrativa o mediante scrittura privata.

2.5.2 Stazione unica appaltante

Le stazioni appaltanti di contratti pubblici, di lavori servizi e forniture, saranno tenute a richiedere l'iscrizione **all'anagrafe unica** presso la banca dati nazionale dei contratti pubblici istituita dall'autorità della vigilanza sui contratti pubblici.

APPROFONDIMENTO

Art. 33-ter *- E' istituita presso l'Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture l'Anagrafe unica delle stazioni appaltanti. Le stazioni appaltanti di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture hanno l'obbligo di richiedere l'iscrizione all'Anagrafe unica presso la Banca dati nazionale dei contratti pubblici istituita ai sensi dell'articolo 62 bis del codice dell'amministrazione digitale. Esse hanno altresì l'obbligo di aggiornare annualmente i rispettivi dati identificativi. Dall'obbligo di iscrizione ed aggiornamento dei dati derivano, in caso di inadempimento, la nullità degli atti adottati e la responsabilità amministrativa e contabile dei funzionari responsabili*

L'autorità con una propria delibera dovrà stabilire le modalità operative e di funzionamento dell'anagrafe.

L'inadempimento agli obblighi di iscrizione e ogni successivo aggiornamento da luogo alla nullità degli atti adottati e alla responsabilità amministrativa e contabile dei funzionari responsabili.

2.5.3 Credito d'imposta incentivi per le imprese

In via sperimentale, viene riconosciuto un **credito d'imposta** per favorire la realizzazione di nuove opere infrastrutturali realizzate con contratti di partenariato pubblico privato.

I requisiti essenziali che introducono le opere all'agevolazione sono:

- le opere infrastrutturali devono essere di importo superiore a 500 milioni di euro;
- la progettazione definitiva deve essere effettuata entro il 31 dicembre 2015;
- per tali opere non devono essere previsti contributi pubblici a fondo perduto;
- deve essere accertata la non sostenibilità del piano economico finanziario.

Verificate tali condizioni, al titolare del contratto di partenariato è **riconosciuto un credito di imposta a valere sull'IRES e sull'IRAP** generate in relazione alla costruzione e gestione dell'opera.

Il credito di imposta per ciascun progetto è stabilito nella misura necessaria al raggiungimento dell'equilibrio del Piano Economico e Finanziario e comunque entro il limite massimo del 50% del costo dell'investimento. Spetta al CIPE, con propria delibera, adottata su proposta del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, verificare la non sostenibilità del PEF e l'entità del credito di imposta entro limite del 50% del costo d'investimento.

Il credito d'imposta, non costituisce ricavo ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP. Il credito d'imposta è posto a base di gara per l'individuazione dell'affidatario del contratto di partenariato pubblico privato e successivamente riportato nel contratto.

APPROFONDIMENTO

2.5.4 Esenzione dal pagamento del canone di concessione

Al titolare del contratto di partenariato è riconosciuta l'esenzione dal pagamento del canone di concessione nella misura necessaria al raggiungimento dell'equilibrio del piano economico finanziario.
Il beneficio anche in questo caso si applica per nuove infrastrutture di importo superiore a 500 milioni di euro, che siano previste in piani o programmi di amministrazioni pubbliche.

2.5.5 Anagrafe delle stazioni appaltanti

Presso l'Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici deve essere istituita **l'Anagrafe unica delle stazioni appaltanti**. Essa fa parte della Banca dati nazionale dei contratti pubblici e tutte le stazioni appaltanti hanno l'obbligo richiederne l'iscrizione e di aggiornare i loro dati identificativi.
L'inadempimento dell'obbligo comporta la nullità degli atti adottati dalla stazione appaltante e la responsabilità amministrativa e contabile dei funzionari responsabili.

2.5.6 Revisione triennale dell'attestato SOA

In sede di verifica triennale dell'attestazione SOA, viene prorogata fino al 31 dicembre 2013, la disposizione che prevede una maggiore tolleranza (dal 25% al 50%) nella verifica dell'attestato SOA relativamente alla congruità (prevista dall'art. 77, comma 6, del D.P.R. n. 207 del 2010) tra cifra di affari nei lavori, costo delle attrezzature tecniche e costo del personale dipendente.

2.5.7 Conferenza di servizi

Nelle conferenze di servizi, vengono introdotte **trattative reiterate** per trovare accordi tra Stato e Regioni. Quando in una delle materie di propria competenza, una Regione o una Provincia autonoma esprime un dissenso **espresso in sede di conferenza**, al fine di giungere ad un'intesa, viene indetta una riunione dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri con la partecipazione della medesima Regione o Provincia autonoma, degli enti locali e delle amministrazioni interessate.
Nella riunione i partecipanti danno indicazioni per giungere alla individuazione di una soluzione condivisa, **anche volte a modificare il progetto originario**. Se l'intesa non è raggiunta nel termine di ulteriori trenta giorni, è indetta una seconda riunione, se anche questa non va a buon fine si procederà ad indirne una terza con le stesse modalità della prima fase e sempre con l'obiettivo di risolvere e individuare i punti di dissenso.
Se dopo le 3 trattative l'intesa non è raggiunta, la deliberazione del Consiglio dei Ministri può comunque essere adottata con la partecipazione dei Presidenti delle regioni o delle province autonome interessate.

APPROFONDIMENTO

2.5.8 Reti d'impresa

Alle aggregazioni di imprese che si basano sui contratti di rete sono applicabili le disposizioni dell'articolo 37 del codice dei contratti pubblici che a sua volta detta le regole per la costituzione e il funzionamento dei raggruppamenti temporanei di imprese e dei consorzi ordinari di concorrenti.

Ciò dovrebbe significare che le imprese che hanno sottoscritto il contratto di rete, dovranno configurare la propria aggregazione secondo le regole proprie di queste due tipologie di soggetti raggruppati, quanto meno quindi secondo lo schema di mandato con rappresentanza.

2.5.9 Svincolo garanzie

La quota dell'importo della garanzia **non svincolabile in corso di esecuzione** passa dal 25 al 20 per cento dell'iniziale importo garantito consentendo quindi alle imprese di avere un livello minore di impegni. Per le opere che sono in esercizio da oltre un anno, **è previsto** (determinate condizioni) **lo svincolo automatico delle garanzie di buona esecuzione**, prima del collaudo, senza necessità di alcun benestare ferma restando una quota massima del 20% da svincolare all'emissione del certificato di collaudo.

APPROFONDIMENTO

Defiscalizzazione delle infrastrutture	
Contratto digitale	Cambiano le forme di stipula dei contratti in quanto viene modificato l'art. 11, comma 13 del Codice e obbliga a privilegiare dal 1° gennaio 2013, i contratti in formato digitale.
Stazione unica appaltante	Le stazioni appaltanti di contratti pubblici, di lavori servizi e forniture, saranno tenute a richiedere l'iscrizione **all'anagrafe unica** presso la banca dati nazionale dei contratti pubblici istituita dall'autorità della vigilanza sui contratti pubblici.
Credito d'imposta per le imprese	In via sperimentale, viene riconosciuto un **credito d'imposta a valere su Ires e Irap** per favorire la realizzazione di nuove opere infrastrutturali realizzate con contratti di partenariato pubblico privato. I requisiti essenziali che introducono le opere all'agevolazione sono: ↘ le opere infrastrutturali devono essere di importo superiore a 500 milioni di euro; ↘ la progettazione definitiva deve essere effettuata entro il 31 dicembre 2015; ↘ per tali opere non devono essere previsti contributi pubblici a fondo perduto; ↘ deve essere accertata la non sostenibilità del piano economico finanziario.
Revisione dell'attestato SOA	In sede di verifica triennale dell'attestazione SOA, viene prorogata fino al 31 dicembre 2013, la disposizione che prevede una maggiore tolleranza (dal 25% al 50%) nella verifica dell'attestato SOA relativamente alla congruità tra cifra di affari nei lavori, costo delle attrezzature tecniche e costo del personale dipendente.
Conferenza dei servizi	Vengono introdotte **trattative reiterate** per trovare accordi tra Stato e Regioni.
Svincolo delle garanzie	La quota dell'importo della garanzia **non svincolabile in corso di esecuzione** passa dal 25 al 20 per cento dell'iniziale importo garantito consentendo quindi alle imprese di avere un livello minore di impegni.

APPROFONDIMENTO

2.6 Esonero scontrini GDO

La **Legge di conversione del D.L. 179/2012** è intervenuta in tema di esonero degli scontrini e delle ricevute fiscali[1] per i soggetti operanti nella grande distribuzione, implementando la precedente normativa **contenuta nella Finanziaria 2005**[2] e, in particolare, ampliando il novero dei soggetti che possono beneficiare dell'esenzione.

In via preliminare appare utile ricordare i casi **in cui non sussiste l'obbligo dell'emissione scontrino fiscale o dell'obbligo di emettere fattura**.

In questa categoria rientrano:

- √ le cessioni di tabacchi e di altri beni commercializzati esclusivamente dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato;
- √ le cessioni di giornali quotidiani, di periodici, di supporti integrativi, di libri, con esclusione di quelli d'antiquariato;
- √ commercianti al minuto e artigiani, ossia coloro che effettuano cessioni di beni in locali aperti al pubblico o in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;
- √ le cessioni e le prestazioni effettuate mediante apparecchi automatici, funzionanti a gettone o a moneta;
- √ le prestazioni rese mediante apparecchi da trattenimento o divertimento installati in luoghi pubblici o locali aperti al pubblico, ovvero in circoli o associazioni di qualunque specie;
- √ le somministrazioni di alimenti e bevande rese in mense aziendali, interaziendali, scolastiche ed universitarie nonché in mense popolari gestite direttamente da enti pubblici e da enti di assistenza e di beneficenza;
- √ le prestazioni di autonoleggio da rimessa con conducente, rese da soggetti che, senza finalità di lucro, svolgono la loro attività esclusivamente nei confronti di portatori di handicap;
- √ le prestazioni didattiche, finalizzate al conseguimento della patente, rese dalle autoscuole;
- √ le prestazioni di riparazione di calzature effettuate da soggetti che non si avvalgono di collaboratori e dipendenti;

[1] E' bene ricordare che i soggetti della GDO esentati dal produrre scontrini e ricevute fiscali devono trasmettere telematicamente alle Agenzia delle Entrate i corrispettivi giornalieri (che sostituisce l'obbligo di certificazione fiscale), cosi come specificato nel Provvedimento 8 Luglio 2005 dell'Agenzia delle Entrate.

[2] Articolo 1,co. 429 – 432,della legge n. 311, del 30 dicembre2004 (Finanziaria 2005), cosi come modificati dall'art. 3, comma 38, lettera d), D.L. 30 settembre 2005, n. 203, in vigore dal 4 ottobre 2005, convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248.

- √ le cessioni da parte di venditori ambulanti di palloncini, piccola oggettistica per bambini, gelati, dolciumi, caldarroste, olive, sementi e affini non muniti di attrezzature motorizzate, e comunque da parte di soggetti che esercitano, senza attrezzature, il commercio di beni di modico valore, con esclusione di quelli operanti nei mercati rionali;
- √ le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate in forma itinerante negli stadi, stazioni ferroviarie e simili, nei cinema, teatri ed altri luoghi pubblici e in occasione di manifestazioni in genere;
- √ le cessioni di cartoline e souvenirs da parte di venditori ambulanti, privi di strutture motorizzate;
- √ le prestazioni aventi per oggetto l'accesso nelle stazioni ferroviarie, servizi di deposito bagagli.

Il Legislatore, con la Finanziaria 2005 ed, in particolare, con i commi 429 – 432, dell'unico articolo della L. 311/2004 (Finanziaria 2005), ha incluso tra i soggetti esonerati **dall'emissione di scontrino fiscale o dell'obbligo di emettere fattura**, i soggetti operanti nella grande distribuzione.

Il recente intervento Legislativo, attuato tramite **l'art. 34, co. 55, del D.L. 179/2012 (Decreto Sviluppo Bis)**, cosi come modificato dalla legge di conversione, ha definito e ampliato il concetto di soggetti operanti nella grande distribuzione.

Prima di procedere all'analisi delle novità introdotte sul tema dal Decreto sviluppo bis, appare utile analizzare la previgente normativa.

2.6.1 La previgente normativa

Nel seguente schema si riporta il contenuto sostanziale della previgente normativa.

ESONERO SCONTRINI GDO ⇢ **ART. 1 FINANZIARIA 2005**

Comma 429	Il comma 429 dell'unico articolo che compone la legge finanziaria 2005 consente alle **imprese della grande distribuzione di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, distinti per ciascun punto vendita, l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri** delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, esimendosi dall'obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale.
Comma 430	Il comma 430 precisa che l'agevolazione riguarda sostanzialmente le aziende distributive che operano con esercizi commerciali dotati di strutture di vendita dalle dimensioni medie o grandi, ovvero le aziende in possesso di una superficie di vendita superiore a 150 metri quadri, nei comuni con popolazione residente inferiore a 10mila abitanti, o superiore a 250 metri quadri, nei comuni la cui popolazione residente supera le 10mila unità.

APPROFONDIMENTO

In sostanza**:**

- il comma 429 ammette la possibilità per le imprese della grande distribuzione di non emettere scontrino o ricevuta fiscale, adempiendo alle modalità di comunicazione stabilite nel Provvedimento 8 Luglio 2005 dell'Agenzia delle Entrate;
- il comma 430 indica cosa debba intendersi con la locuzione "*imprese della grande distribuzione*", specificando i limiti dimensionali che ciascun punto vendita deve possedere.

La lettura congiunta dei commi 429 e 430 della Finanziaria 2005, porta a concludere che per l'applicazione delle disposizioni agevolative è richiesto che l'azienda in possesso dei predetti limiti dimensionali operi nella grande distribuzione, ovvero sia dotata di strutture che, operando con più punti vendita dislocati sul territorio, svolgono un'attività destinata a una platea di clienti di vaste proporzioni (C.M. 8/E/2006).

Nota bene

Quanto detto implica che:

1. un'impresa con un unico punto vendita, ancorché in possesso di una superficie di vendita rientrante nei parametri dimensionali prima citati, non può fruire dell'agevolazione; oppure
2. che un'impresa con più punti vendita potrà usufruire dell'agevolazione limitatamente ai punti vendita che rispettano i requisiti dimensionale del comma 431 (Provvedimento 5 Luglio 2008, paragrafo 1).

2.6.2 Il Decreto sviluppo Bis

L'art. 34, co. 55, del D.L. 179/2012, cosi come modificato dalla legge di conversione, modifica i limiti per l'accesso al regime di esenzione previsti dal comma 430, dell'articolo 1, della Finanziaria 2005.

In particolare, **viene modificata la definizione di impresa operante nella grande distribuzione**.

Nella seguente tabella si evidenziano le modifiche apportate e, dunque, la versione definitiva del comma 430, dell'articolo 1, della Finanziaria 2005.

Comma 430, dell'articolo 1, della Finanziaria 2005, come modificato **dall'art. 34, co. 55, del D.L. 179/2012**
L'agevolazione riguarda sostanzialmente le aziende distributive che operano con esercizi commerciali dotati di strutture di vendita dalle dimensioni medie o grandi, ovvero le aziende in possesso di una superficie di vendita superiore a 150 metri quadri, nei comuni con popolazione residente inferiore a 10mila abitanti, o superiore a 250 metri quadri, nei comuni la cui popolazione residente supera le 10mila unità ***nonché le imprese che pur in assenza dei requisiti sopraindicati, indipendentemente dalla superficie dei punti di vendita, fanno parte di un gruppo societario ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile che opera con più punti di vendita sul territorio nazionale e che realizza un volume d'affari annuo aggregato superiore a 10 milioni di euro***.

Si prevede, dunque, che l'agevolazione venga concessa a tutti i punti vendita che, pur non rispettando i limiti dimensionali del comma 430, dell'articolo 1, della Finanziaria 2005, ovvero indipendentemente dalla superficie del punto di vendita, **fanno parte di un gruppo societario (art. 2359 del c.c.) che opera con più punti di vendita sul territorio nazionale e che realizza un volume d'affari annuo aggregato superiore a 10 milioni di euro**.

In sostanza, dal tenore letterale della norma sembrerebbe concedersi la possibilità alle imprese facenti parte di un gruppo societario (art. 2359 del c.c.) operante nella Gdo, indipendentemente dalla superficie dei singoli punti vendita, **di usufruire del regime di esenzione relativa all'emissione di scontrini e ricevute fiscali**.

2.6.3 Un riassunto post modifica

Le modifiche del legislatore operate tramite il decreto sviluppo bis ha fanno si che, **ai fini dell'esonero dall'obbligo di emissione scontrino**, possono essere considerate imprese della grande distribuzione:

- quelle che operano con più punti vendita, con esercizi commerciali definiti media e grande strutture di vendita, ossia con una superficie superiore a 150 metri quadri nei comuni con popolazione inferiore a 10mila abitanti, o superiore a 250 metri quadri se con popolazione superiore a 10mila abitanti. In tal caso, l'esenzione relativa all' emissione di scontrini e ricevute fiscali sarà concessa esclusivamente ai punti vendita che rispettano i limiti dimensionali del comma 430, dell'articolo 1, della Finanziaria 2005;
- quelle che, a prescindere dalla superficie del negozio, fanno parte di un gruppo societario che opera con più punti di vendita sul territorio nazionale e che realizza un volume d'affari annuo aggregato superiore a 10 milioni.

  Dunque, in caso di imprese facenti parte di un gruppo societario operante nella grande distribuzione, queste potranno usufruire dell'esenzione senza l'applicazione dei limiti dimensionali.

2.7 Elenchi e fornitori per produttori agricoli

Per rendere più efficienti le attività di controllo sulla rintracciabilità dei prodotti agricoli e alimentari, dovranno inviare l'elenco clienti e fornitori anche i produttori agricoli esonerati dall'Iva, cioè quelli con un volume d'affari non superiore a 7.000 euro. Quindi, dovranno iniziare a tenere un'apposita contabilità, ai fini dell'invio di questa comunicazione annuale.

APPROFONDIMENTO

2.7.1 Elenco clienti e fornitori

Con l'art. 21, DL n. 78/2010, era stato introdotto l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, le cessioni/acquisti di beni e le prestazioni di servizi rese/ricevute rilevanti ai fini IVA di importo pari o superiore a € 3.000 ovvero € 3.600 (al lordo IVA) per le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura, quindi documentate da scontrino/ricevuta fiscale.

Il Decreto semplificazioni fiscali (Decreto Legge 16/2012 convertito in legge n. 44 del 22/4/2012) per le operazioni effettuate nel 2012 (da comunicare entro il 30 aprile 2013) ha portato delle novità circa tale adempimento disponendo che:

→ *"a decorrere dal 1° gennaio 2012, all'articolo 21, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, le parole «di importo non inferiore a euro tremila» sono soppresse e dopo le parole: «operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.» sono aggiunte le seguenti: «**L'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura è assolto con la trasmissione, per ciascun cliente e fornitore, del l'importo di tutte le operazioni attive e passive effettuate**. Per le sole operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura la comunicazione telematica deve essere effettuata qualora **le operazioni stesse siano di importo non inferiore ad euro 3.600, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto**".*

In sostanza, con il Decreto semplificazioni fiscali:

- ✓ **le operazioni attive e passive per le quali è obbligatoria l'emissione della fattura dovranno essere comunicate tutte**, quale che sia l'importo, in forma cumulativa su base annua per ciascun cliente o fornitore;
- ✓ **le sole operazioni per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura, dovranno essere invece comunicate** solo se di importo non inferiore a 3.600 euro al lordo dell'Iva.

Di fatto per le operazioni con obbligo di fattura viene ripristinata la modalità di comunicazione prevista per i vecchi elenchi clienti elenchi e fornitori.

MODIFICHE ALLO SPESOMETRO
➢ Per le **operazioni soggette ad obbligo di fatturazione**, occorrerà comunicare, per ciascun cliente e fornitore, l'importo complessivo di tutte le operazioni attive e passive effettuate, indipendentemente dall'importo. ➢ Per le **operazioni senza obbligo di fattura** invece rimane ferma la comunicazione di quelle di importo non inferiore a 3.600 euro al lordo dell'Iva

2.7.2 Operazioni per le quali vale la soglia di 3.600

La soglia (3.600 euro) resta in vigore per le **operazioni effettuate senza obbligo di emissione della fattura** e ciò al fine di evitare che il dettagliante o l'albergo o il ristorante debbano identificare tutti i clienti che entrano nell'esercizio commerciale.
Secondo quanto emerge dal testo normativo, risulta ininfluente la posizione soggettiva del destinatario.
Nella norma non si accenna infatti a distinzioni fra operazioni "business to business" e operazioni "business to consumer", ragion per cui tale distinzione dovrebbe restare irrilevante.

Occorre chiarire però se tra le operazioni con obbligo di fattura s'intendono comprese anche quelle per le quali la fattura è emessa, in quanto richiesta dalla controparte, come sembrava indicare la circolare n. 24/2011 delle Entrate sullo spesometro, oppure se in tale ipotesi l'operazione non rientra nella categoria.

La comunicazione delle operazioni soggette a fatturazione, dopo le modifiche del decreto semplificazioni fiscali, dovrà dunque riportare un solo importo per ciascun fornitore o cliente.

2.7.3 Decreto sviluppo

All'art 36 comma 8 bis del D.L. 179 2012 conv. modif. in Legge. 221/2012 (Decreto sviluppo) è stato previsto che:

- *"Al fine di rendere più efficienti le attività di controllo relative alla rintracciabilità dei prodotti agricoli e alimentari ai sensi dell'articolo 18 del regolamento (CE) n. 178/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 gennaio 2002, sulla sicurezza alimentare, i* ***produttori agricoli di cui all'articolo 34, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono tenuti alla comunicazione annuale delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e successive modificazioni***".

In sostanza per rendere più efficienti le attività di controllo sulla rintracciabilità dei prodotti agricoli e alimentari, dovranno inviare **l'elenco clienti e fornitori anche i produttori agricoli esonerati dall'Iva, cioè quelli con un volume d'affari non superiore a 7.000 euro**.
Ma vediamo nel dettaglio chi sono questi soggetti.

L'individuazione di questa categoria è avvenuta istituendo un **speciale regime di esonero dell'Iva** previsto dall'art. 34 co. 6 D.p.r. 633/72 secondo il quale:

- ✓ dall'1.1.1998 al 31.12.2006 esso risultava consentito ai soggetti che nell'anno precedente avevano realizzato un volume d'affari fino a Euro 2.582,28, elevato a Euro 7.746,85 per i produttori agricoli che esercitano l'attività esclusivamente in Comuni montani con meno di 1.000 abitanti o nelle zone (modifica apportata dall'1.1.1998 dall'art. 1, co. 1, lett. e), D.Lgs. 56/1998) con meno di 500 abitanti ricompresi in altri Comuni montani delle Regioni in base alla L. 31.1.1994, n. 97 (art. 5, D.Lgs. 313/1997);
- ✓ dall'1.1.2007, in forza della modifica del co. 6 dell'art. 34, D.P.R. 633/1972 ad opera del D.L. 262/2006, conv. con modif. in L. 286/2006, possono usufruire del regime d'esonero i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato (o, in caso di inizio attività, prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a Euro 7.000, a prescindere dal luogo di esercizio dell'attività.

Attenzione

Il volume d'affari deve essere composto per almeno 2/3 da prodotti compresi nella Tab. A, Parte I, D.P.R. 633/1972.

In questo **regime speciale di esonero** è sufficiente conservare e numerare le fatture di acquisto e le autofatture emesse dai clienti (i soggetti in regime di esonero, infatti, non possono emettere fattura) salvo gli adempimenti per gli acquisti Intra-Ue.

I contribuenti in questione sono infatti "**esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili**", dichiarazione annuale compresa, "fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali".

I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, devono emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all'art. 21, D.P.R. 633/1972, "indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente" a norma dell'art. 25, D.P.R. 633/1972.

Le disposizioni dell'art. 34, co. 6 cessano, comunque, di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di euro 7.000, "a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni".

I produttori agricoli hanno facoltà di non avvalersi delle disposizioni del comma suddetto.

Risulta evidente come alla luce della modifiche portate dal Decreto sviluppo secondo il quale anche tali soggetti dovranno inviare l'elenco clienti e fornitori sarà necessario per tali contribuenti iniziare a tenere un'apposita contabilità, ai fini dell'invio di questa comunicazione annuale.

APPROFONDIMENTO

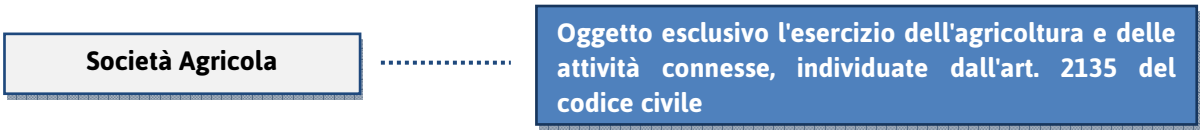
2.8 Novità in tema di imprese agricole: determinazione del reddito

Per quanto riguarda **la qualifica di società agricola**, il comma 8, dell'articolo 36, D.L. 179/2012, permette, date le stringenti condizioni macroeconomiche e le conseguenti difficoltà economico - finanziarie di numerose società agricole, di mantenere la qualifica di società agricole pur non svolgendo esclusivamente le attività di cui all'art. 2135 del c.c..

Esamineremo ora nello specifico l'oggetto dell'intervento e le modifiche introdotte.

2.8.1 La qualifica di società agricola

Come noto, l'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, rubricato "Società agricole", al comma 1 dispone ch la qualifica di società agricola è subordinata, tra l' altro, al fatto che la società **deve avere come oggetto esclusivo l'esercizio dell'agricoltura e delle attività connesse, individuate dall'art. 2135 del codice civile**.



Ricordiamo che secondo la nuova formulazione di questa norma rientrano tra le attività agricole la coltivazione del fondo, la silvicoltura, l'allevamento di animali e tutte le attività connesse, cioè:

- le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali;
- la fornitura di beni o servizi utilizzando prevalentemente le attrezzature o risorse dell'azienda agricola;
- l'agriturismo.

Inoltre, è bene sottolineare, come precisato dall'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 50/E/2010, che la qualifica di società non viene meno, tuttavia, quando la società pone in essere delle attività strumentali a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale.

In altri termini le operazioni ritenute funzionali allo svolgimento dell'attività esclusiva sono compatibili con l'oggetto sociale in quanto cosiddette attività strumentali che non connotano l'oggetto sociale medesimo.

Ciò significa che non perdono la qualifica di società agricola quelle che pongono in essere operazioni commerciali, industriali, ipotecarie e immobiliari volte a potenziare o migliorare l'attività agricola stessa.

Quindi, ad esempio, acquistare o prendere in affitto terreni o fondi rustici per ampliare la propria attività agricola oppure contrarre un finanziamento per acquistare un bene (trattore)

APPROFONDIMENTO

necessario alla coltivazione del terreno, costituisce un atto strumentale al conseguimento dell'oggetto sociale che non modifica la natura dell'attività esercitata bensì la completa.
In sostanza, lo svolgimento di attività strumentali non incide sul concetto dell'esclusività nella misura in cui contribuisce allo svolgimento dell'attività agricola senza snaturare la capacità di produzione di reddito della società che deve originare princip
almente dalle attività agricole.
Si propone il seguente schema di sintesi.

Oggetto Società agricole

Attività di cui all' articolo 2135 del c.c.

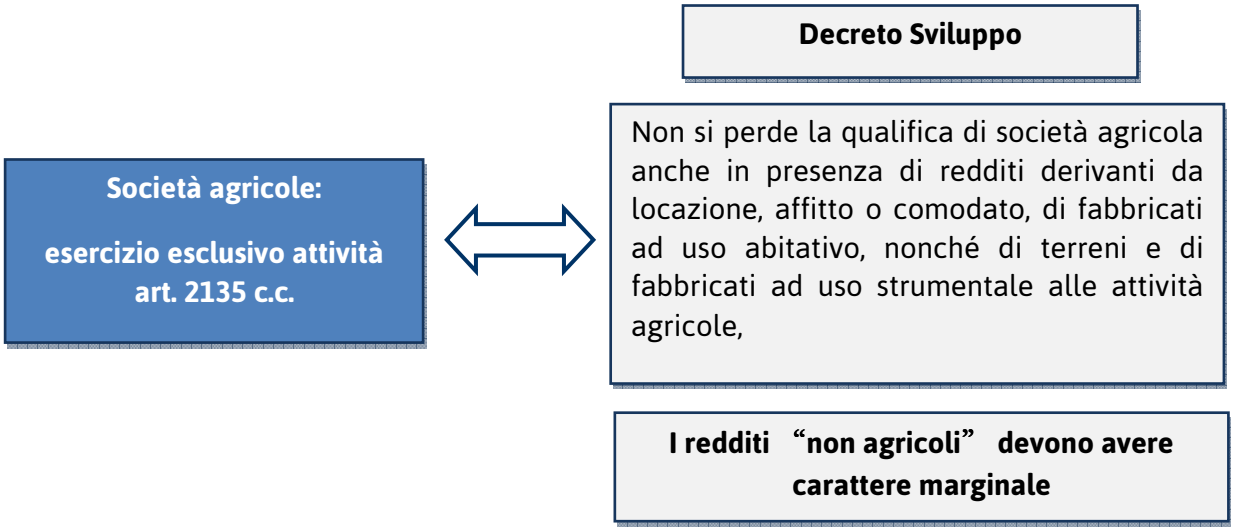
- √ la coltivazione del fondo;
- √ la silvicoltura;
- √ l'allevamento di animali;
- √ e tutte le attività connesse, cioè:
  - ➢ le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali;
  - ➢ la fornitura di beni o servizi utilizzando prevalentemente le attrezzature o risorse dell'azienda agricola;
  - ➢ l'agriturismo.

C.M. 50/E/2010

- √ operazioni commerciali;
- √ operazioni industriali, ipotecarie e immobiliari volte a potenziare o migliorare l'attività agricola stessa.

2.8.2. La deroga prevista dal Legislatore

L' intervento del Legislatore con il Decreto sviluppo bis e, in particolare, con il comma 8, dell'articolo 36, D.L. 179/2012, modificando l'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, sancisce che la **qualifica di società agricole non si perda anche in presenza di redditi derivanti da locazione, affitto o comodato, di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole**, purché tali redditi siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola.



In sostanza, si concede una sorta di deroga alle società agricole, relativa alla possibilità di esercitare attività diverse da quelle indicate nell'articolo 2135 del c.c..

Ovviamente, tale deroga è subordinata al rispetto di determinati requisiti.

Infatti, le attività "alternative" all'attività agricole devono avere un carattere marginale.

Rimane da chiarire il concetto di **marginalità**.

Il secondo periodo del comma 8, dell'articolo 36, D.L. 179/2012 sancisce che " *il requisito della marginalità si considera soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni e affitto dei beni non superi il 10 per cento dell'ammontare dei ricavi complessivi*".

Esempio

Si ipotizza che la società agricola Alfa realizzi ricavi complessivi pari ad euro 100.000,00, ma di questi 20.000, 00 euro derivino dalla locazione di terreni strumentali.

In tal caso, il requisito della marginalità sarebbe soddisfatto se i ricavi derivanti dalla locazione di terreni strumentali non siano superiori al 10% dei ricavi complessivi.

Nel nostro caso avremo 20.000,00 : 100.000,00 *100 = 20%

In sostanza, il requisito della marginalità non viene soddisfatto.

Di conseguenza, si perde la qualifica di società agricola con conseguente modifica dei criteri di tassazione.

2.9 Contratti agroalimentari:le novità apportate dal Decreto Sviluppo-bis.

Il c.d. Decreto Liberalizzazioni, DL n.1/2012 ha introdotto **nuove regole per il settore agroalimentare**: l'obbligo del contratto scritto per la cessione di prodotti agricoli e alimentari, il divieto di pratiche commerciali scorrette e l'obbligo di rispettare i termini di pagamento delle forniture.

Le nuove regole per i contratti agroalimentari sono entrate in vigore per le **forniture di merci**

APPROFONDIMENTO

consegnate dal 24 ottobre 2012 in avanti. La norma transitoria, tuttavia, disponeva che la regolarizzazione formale dei contratti in corso poteva essere effettuata **fino al 31 dicembre 2012**. Immediata, invece, l'entrata in vigore delle regole sulle pratiche commerciali sleali e sui termini di pagamento.

Riprendiamo i punti salienti della normativa per affrontare, poi, le novità apportate.

2.9.1 Ambito soggettivo

Sono coinvolti tutti i **protagonisti della filiera agroalimentare:** dal produttore agricolo, alla industria trasformatrice, al commerciante, compreso il dettagliante.

Dunque facendo una carrellata dettagliata sono tenuti al rispetto dell'art. 62:

- agricoltori,
- produttori,
- industrie di trasformazione,
- centrali di acquisto,
- grande distribuzione,
- grossisti,
- intermediari,
- dettaglianti.

2.9.2 Ambito oggettivo

La normativa si applica alle **cessioni di prodotti agricoli e agroalimentari**, la cui consegna avviene nel territorio italiano.

Sono escluse, pertanto:

- le cessioni nei confronti dei privati consumatori,
- cessioni effettuate dai soci di cooperative agricole alle cooperative stesse, cessioni effettuate ai soci di organizzazioni di produttori
- cessioni di prodotti istantanee: vendite con il pagamento contemporaneo alla consegna.

CESSIONI ESCLUSE DALLA NUOVA NORMATIVA (art.62 DL 1/2012)
❖ cessioni di prodotti alimentari o agricoli ai consumatori finali;
❖ conferimenti di prodotti alimentari o agricoli di soci delle cooperative alle cooperative (art. 1, co. 2, D. Lgs. 228/2001);
❖ conferimenti di prodotti agricoli o alimentari effettuati da parte dei soci alle organizzazioni di produttori (D.Lgs. 102/2005);
❖ cessioni di prodotti ittici effettuate tra imprenditori ittici;
❖ cessioni di prodotti alimentari o agroalimentari istantanee, cioè con contestualità tra la consegna tra i prodotti ed il loro pagamento.

APPROFONDIMENTO

In relazione al riferimento territoriale introdotto nella norma, sono da ritenersi escluse le **esportazioni**.

Se la norma parla di **cessioni di prodotti agricoli e agroalimentari**, la cui consegna avviene nel territorio italiano, il *discrimen* è pertanto che la consegna dei beni avvenga in Italia. **Si può dunque ipotizzare che si applichi, invece, qualora si ricevano forniture di prodotti da società estere.**
Tale considerazione impone a tutte le aziende operanti sul campo, un rapido *screening* dei rapporti di fornitura in essere ed il loro adeguamento alla nuova normativa.

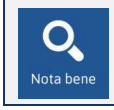
2.9.3 Gli elementi essenziali del contratto

L'art. 62 del DL 1/2012, c.d. Decreto Liberalizzazioni, stabilisce che i contratti che hanno ad oggetto la cessione:

- di **prodotti agricoli**
- e **prodotti alimentari**

sono stipulati in **forma scritta** e **indicano** a pena di nullità:

- la durata,
- le quantità
- le caratteristiche del prodotto venduto,
- il prezzo,
- le modalità di consegna
- e le modalità di pagamento.



Tale adempimento non si applica ai contratti conclusi con il consumatore finale.

I contratti devono essere informati a principi di trasparenza, correttezza, proporzionalità e reciproca corrispettività delle prestazioni, con riferimento ai beni forniti.

Il **contratto è considerato nullo** (art. 62, comma 1) se:

- non contiene gli elementi sopra descritti.

2.9.4 La forma scritta

Riguardo alla **forma dell'accordo di cessione**, il decreto attuativo ministeriale lascia una certa libertà alle parti; tutti gli elementi di cui sopra da indicare, a pena di nullità, possono essere contenuti:

- sia in contratti o accordi "classici", come contratto quadro, accordo quadro, contratto

di base, o ancora accordi interprofessionali;

- sia nei **documenti seguenti**, ma a condizione che riportino gli estremi ed il riferimento dei corrispondenti contratti o accordi:
  - contratti di cessione dei prodotti;
  - **documenti di trasporto** o di consegna, ovvero la **fattura**;
  - **ordini di acquisto** con i quali l'acquirente commissiona la consegna dei prodotti.

I documenti di trasporto, o di consegna, nonché le fatture, completi di tutti gli elementi dell'art. 62, comma 1, assolvono agli obblighi dell'articolo 62 e devono riportare la seguente dicitura:
"Assolve gli obblighi di cui all'articolo 62, comma 1, del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27".

2.9.5 Le novità

Il legislatore torna a focalizzare la propria attenzione sull' articolo 62 del DL 1/2012, come conv. dalla L. 27/2012, recependo gli emendamenti proposti nella conversione in legge del Decreto Sviluppo-bis.
In particolare un emendamento stabilisce che: " al *comma 1 sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) al primo *periodo, le parole: "a pena di nullità" sono soppresse;*
b)l'ultimo periodo *è soppresso.".*

In altri termini, se i contratti non sono conformi alle norme (scrittura, tempi di pagamento, ecc.) **non rendono nulla l'operazione**, ma ne consentono comunque l'esercizio a fronte del fatto che la successiva soppressione del punto b) **impedisce al giudice di intervenire comunque.**
Gli operatori che si sono sempre mostrati contrari a una norma troppo stringente, hanno raggiunto un risultato significativo.

2.9.6 Le imprese e le cooperative agricole

Innanzitutto, importanti novità sono state introdotte anche per le **imprese e le cooperative agricole.** Esse possono acquistare e vendere prodotti agricoli presso altre imprese agricole senza applicare le regole del contratto nella forma scritta e rispettare i termini di pagamento.
Lo prevede il DL n.179, convertito nella L. 221/2012, in base alle modifiche introdotte in sede di conversione in legge.

Viene infatti introdotta una norma che dispone che i **contratti conclusi fra imprenditori agricoli non costituiscono cessioni** ai sensi dell'articolo 62 del DL n.1/2012, convertito nella legge 27/2012 (obbligo del contratto in forma scritta, rispetto dei termini di pagamento e divieto di pratiche commerciali sleali).

APPROFONDIMENTO

Si tratta di una **prima deroga** alla normativa di tutela delle cessioni di prodotti agricoli in base alla quale le nuove regole **non si applicano nell'ambito dei trasferimenti a titolo oneroso di prodotti agricoli fra imprese agricole**.
Ne consegue pertanto che nella fattispecie non deve essere redatto il contratto in forma scritta, non devono essere rispettati i termini di pagamento di trenta o sessanta giorni e non sono sanzionate le pratiche sleali commerciali.
In sostanza il legislatore ha ritenuto **più opportuno tutelare l'agricoltore che acquista prodotti agricoli presso altri agricoltori penalizzando colui che vende**.

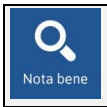
È necessario stabilire l'ambito soggettivo e cioè quali sono i soggetti esclusi dalla applicazione dell'articolo 62.
Gli imprenditori agricoli sono classificati dall'articolo 2135 del Codice civile e cioè sono quelli che indipendentemente dalla natura giuridica **svolgono le attività ivi contemplate e cioè la coltivazione dei terreni, la silvicoltura, l'allevamento di animali e le attività connesse.**
In base all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 228/2001 sono considerati imprenditori agricoli anche le **cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi** quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del Codice civile prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico.
Quindi l'esclusione più significativa della applicazione dell'articolo 62 si verifica proprio nell'ambito dei rapporti con le cooperative.
Relativamente alle cooperative che operano a valle della produzione agricola (cantine, latterie, frantoi, macellazione eccetera) sussisteva già l'esonero dalla applicazione dell'articolo 62, stabilito dal decreto ministeriale attuativo 199/2012 per i conferimenti di prodotti agricoli da parte dei soci; **tuttavia ora le predette cooperative disapplicano tali norme anche per gli acquisti presso agricoltori non soci**, che possono fare in misura non prevalente.

Quindi di fatto le cooperative agricole di trasformazione possono approvvigionarsi dei prodotti agricoli sia presso i soci che presso non soci senza applicare l'articolo 62.

L'esonero si estende anche alle cooperative che operano a monte della compagine sociale agricola. Quindi ad esempio la coop che acquista per conto dei soci e poi rivende agli stessi i prodotti agricoli (animali da allevamento, sementi, piante, eccetera) non deve applicare l'articolo 62 in quanto si tratta comunque di una transazione fra imprenditori agricoli.

2.9.7 Viene meno la nullità del contratto

L'articolo 36- bis del DL n.179 modifica il comma 1 dell'articolo 62 del DL n.1/2012, annullando la conseguenza della nullità del contratto relativo alla compravendita di prodotti agricoli e alimentari **qualora non sia redatto nella forma scritta**. Viene anche eliminato l'inciso della **rilevabilità d'ufficio della nullità del contratto da parte del giudice** (in ogni stato e grado del giudizio).



In caso di omessa stesura del contratto rimane pertanto solo applicabile la sanzione da 516 a 20.000 euro a carico delle parti.

La nullità del contratto consisteva nel considerare inesistente, come se non fosse mai stato stipulato, il contratto medesimo. Ciò poteva comportare indubbiamente delle complicazioni legali in quanto una delle parti contraenti, poteva volendo non rispettare le condizioni di vendite o di acquisto, impugnare l'assenza o l'incompletezza del contratto nella forma scritta.
Tale circostanza avrebbe aumentato la litigiosità nel settore agroalimentare.
Questo non significa che l'obbligo del contratto venga meno e quindi permangono gli obblighi della forma scritta, del rispetto dei termini di pagamento e del divieto di clausole commerciali sleali; pena l'applicazione delle sanzioni.

2.10 Le start-up innovative alla luce delle novità apportate in sede di conversione in legge del DL Sviluppo - bis

La conversione in legge n. 221/2012 del c.d. Decreto Sviluppo - bis (DL n.179/2012), pubblicata in G.U. n. 294 del 18 dicembre 2012, S.O. n. 208/L, rende la disciplina delle **start-up innovative** più vantaggiosa e di più semplice applicazione rispetto al testo originario del decreto legge. Il Parlamento ha, quindi, condiviso e rafforzato l'approccio di favore e le speranze del Governo verso questo **nuovo strumento giuridico e operativo**.

2.10.1 La definizione di start-up innovativa e i nuovi requisiti (art.25 del DL 179/2012)

Il Governo al fine di contribuire al contestuale sviluppo di una nuova cultura imprenditoriale, alla creazione di un ecosistema maggiormente favorevole all'innovazione e alla promozione di una maggiore mobilità sociale, nonché l'attrazione in Italia di talenti e capitali dall'estero, ha introdotto nell'art. 25 co.2 del DL n.179/2012, c.d. "Decreto sviluppo-bis" una nuova tipologia di società: la "**start-up innovativa**".

Essa viene definita come quella "***società di capitali***, *costituita* ***anche in forma cooperativa***, *di diritto italiano ovvero una Societas Europaea, residente in Italia ai sensi dell'articolo 73 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non sono quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione*".
Inoltre lo stesso comma 2 definisce i **requisiti** che tale start-up deve avere:

a) la **maggioranza delle quote o azioni rappresentative del capitale sociale** e dei diritti di voto nell'Assemblea ordinaria dei soci sono detenute **da persone fisiche** "**al momento della costituzione e solo per i successivi 24 mesi**";

Novità

In sede di conversione in legge viene ridotto a **24 mesi dalla costituzione dell'impresa**, il periodo in cui obbligatoriamente i soci che detengono la maggioranza delle quote o azioni rappresentative del capitale sociale (e dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria) devono essere persone fisiche. Quindi, decorsi 24 mesi dalla costituzione della società, non sussisterebbe più il vincolo di avere la maggioranza dei soci rappresentata da persone fisiche.

b) è costituita e **svolge attività d'impresa da non più di quarantotto mesi**;
c) ha la **sede principale** dei propri affari e interessi **in Italia**;
d) a partire dal secondo anno di attività della start-up innovativa, il totale del **valore della produzione annua**, così come risultante dall'ultimo bilancio approvato entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio, **non è superiore a 5 milioni di euro**;
e) non distribuisce e non ha distribuito **utili**;
f) ha, quale **oggetto sociale prevalente (e non più esclusivo)**, lo sviluppo e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico;

Novità

In sede di conversione in legge l'aggettivo "**esclusivo**" è stato tolto, mentre nella prima versione del testo normativo si stabiliva che la start up innovativa dovesse avere un oggetto sociale "esclusivo" di sviluppo, produzione e commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico; ora questo requisito non è più tale, **potendo detto oggetto sociale essere anche solo prevalente.**

g) **non è stata costituita** da una **fusione, scissione** societaria o a seguito di **cessione di azienda** o di ramo di azienda;
h) possiede almeno uno dei seguenti ulteriori requisiti:

APPROFONDIMENTO

1. le **spese in ricerca e sviluppo** (escluse le spese per l'acquisto di beni immobili) sono **uguali o superiori al 20% (e non più al 30%) del maggiore valore fra costo e valore totale della produzione** della start-up innovativa. Le spese risultano dall'ultimo bilancio approvato e sono descritte in nota integrativa. In assenza di bilancio nel primo anno di vita, la loro effettuazione è assunta tramite dichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante della start-up innovativa;

Novità

E' stata modificata (in senso agevolativo, dal 30 al 20%) anche la percentuale delle spese in ricerca e sviluppo, in rapporto al maggiore valore fra costo e valore totale della produzione, che la start up innovativa può essere chiamata a dimostrare per definirsi tale. In tale ambito, poi, l'unica innovazione in chiave restrittiva è quella che **esclude dal computo delle spese in ricerca e sviluppo** non solo le uscite per l'acquisto di beni immobili, ma **anche quelle per la locazione dei medesimi**. Detta restrizione, però, viene subito compensata dall'espressa **inclusione**, sempre nelle spese in ricerca e sviluppo, di **tutti i costi di sviluppo pre - competitivo e competitivo**, quali "*sperimentazione, proto- tipizzazione e sviluppo del business plan*", oltre che delle **spese relative ai servizi di incubazione forniti da incubatori certificati**. Ammessi in maniera esplicita anche **tutti i costi lordi di personale interno e consulenti esterni impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo** (inclusi quelli dei soci e amministratori) oltre che le **spese legali** per la registrazione e protezione di proprietà intellettuale, termini e licenze d'uso.

2. **impiego come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo, in percentuale uguale o superiore al terzo della forza lavoro complessiva**, di personale in possesso di titolo di **dottorato di ricerca** o che sta svolgendo un dottorato di ricerca presso un'università italiana o straniera, oppure in possesso di **laurea** e che abbia svolto, da **almeno tre anni**, attività di ricerca certificata presso istituti di ricerca pubblici o privati, in Italia o all'estero;
3. sia **titolare, licenziatario** o **depositario** di almeno **una privativa industriale** relativa a una **invenzione** industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale direttamente afferenti all'oggetto sociale e all'attività d'impresa.

Novità

Quanto al requisito della privativa industriale, il maxiemendamento al Decreto Sviluppo ha previsto che la start up possa essere non soltanto titolare o licenziataria ma anche "depositaria" di tale privativa. Questo significa che il requisito sarebbe soddisfatto anche nel caso in cui **la start-up avesse presentato domanda per la registrazione del brevetto**, pur non conoscendone ancora l'esito.

APPROFONDIMENTO

START-UP INNOVATIVE (art. 25 DL Crescita-bis)

REQUISITI:
- quote per la maggio parte detenute da PF entro 24 mesi dalla costituzione;
- nata da non più di 48 mesi (4 anni);
- sede principale in ITALIA;
- VALORE PRODUZIONE < o = 5 mil. euro;
- NO distribuzione di utili;
- oggetto sociale prevalente: sviluppo e commercializzazione di prod. e servizi innovativi ad alto valore tecnologico;
- NON nasce da operazioni straordinarie;
- ha **almeno 1** dei seguenti requisiti:
  - R&S (- acquisto beni immobili) > o = 20% (max COSTO E VAL. PROD.)
  - Titolari di dottorato di ricerca o laurea con impiego in R&S = o > 1/3 FORZA LAVORO TOT.;
  - PRIVATIVA INDUSTRIALE in proprietà, deposito o licenza.

START-UP GIÀ ESISTENTI -> autocertificazione dei requisiti da parte del rappr. legale **depositata in CCIAA**

Le società **già costituite al 19.12.2012** (data di entrata in vigore della legge di conversione) che sono in possesso dei requisiti sopra menzionati, possono essere considerate **start-up innovative** se entro 60 giorni dalla data di conversione in legge (18.02.2013) depositano presso l'Ufficio del registro delle imprese (art. 2188 c.c.), **una dichiarazione sottoscritta** dal rappresentante legale che attesti il possesso di tali requisiti.

In tal caso, la disciplina trova applicazione per un periodo di:

- **4 anni dal 20.10.2012** (data di entrata in vigore del decreto), se la start-up innovativa è stata costituita entro i 2 anni precedenti;
- **3 anni**, se è stata costituita entro i 3 anni precedenti;
- **2 anni**, se è stata costituita entro i 4 anni precedenti.

La guida all'iscrizione delle CCIAA - Al fine di favorire questa iscrizione, una prima "guida sintetica" alle formalità occorrenti è stata elaborata dalle **Camere di commercio** con il coordinamento del ministero dello Sviluppo economico. La guida è a "uso interno" e prevede una "disciplina transitoria" per l'iscrizione della Sti alla apposita **sezione "speciale" del Registro delle imprese**, per il fatto che ancora non è stato emanato il DM di approvazione del modello digitale di domanda da produrre per chiedere l'iscrizione delle Sti in tale sezione "speciale".

È oggi dunque disposto che: la Sti può essere iscritta, oltre che nella sezione "ordinaria" del Registro, anche nella apposita sezione "speciale" del registro stesso, solo se si tratta di una

APPROFONDIMENTO

società "attiva"; in tal caso è pertanto possibile richiedere **l'iscrizione contestuale nelle due sezioni**, abbinando al modello "S1" il modello "S5", effettuando dunque questa contemporanea iscrizione nelle due sezioni, **non è dovuto alcun onere per tale formalità** né è dovuto il **pagamento del diritto camerale annuale**.

Se invece si tratta di iscrivere come Sti una società "inattiva", l'iscrizione può essere eseguita solamente nella sezione "ordinaria", in quanto, per l'iscrizione nella sezione "speciale", occorrerà attendere la dichiarazione di inizio attività; potendosi quindi produrre, per il momento, unicamente il modulo "S1" e vanno versati i diritti di segreteria, l'imposta di bollo e il diritto camerale annuale.

Sono definite **start-up a vocazione sociale** le start-up innovative che operano in via esclusiva nei settori indicati all'articolo 2 co. 1 del D.Lgs. n.155/2006.

Nota bene

Tali requisiti devono essere autocertificati dall'incubatore di start-up innovative con **dichiarazione sottoscritta dal rappresentante legale**, al momento dell'iscrizione alla sezione speciale del registro delle imprese, sulla base di **valori minimi** di indicatori stabiliti con decreto del MEF da adottarsi entro 60 giorni dalla data del 19.12.2012, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

1. Si considerano beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati nei seguenti settori:

- *a)* ***assistenza sociale****, ai sensi della legge 8 novembre 2000, n. 328, recante legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali;*
- *b)* ***assistenza sanitaria****, per l'erogazione delle prestazioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 29 novembre 2001, recante «Definizione dei livelli essenziali di assistenza», e successive modificazioni, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 33 dell'8 febbraio 2002;*
- *c)* ***assistenza socio-sanitaria****, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 14 febbraio 2001, recante «Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001;*
- *d)* ***educazione, istruzione e formazione****, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, recante delega al Governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale;*
- *e)* ***tutela dell'ambiente e dell'ecosistema****, ai sensi della legge 15 dicembre 2004, n. 308, recante delega al Governo per il riordino, il coordinamento e l'integrazione della legislazione in materia ambientale e misure di diretta applicazione, con esclusione delle attività, esercitate abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;*
- *f)* ***valorizzazione del patrimonio culturale****, ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;*
- *g)* ***turismo sociale****, di cui all'articolo 7, comma 10, della legge 29 marzo 2001, n. 135, recante riforma della legislazione nazionale del turismo;*
- *h)* ***formazione universitaria e post-universitaria****;*
- *i)* ***ricerca ed erogazione di servizi culturali****;*

APPROFONDIMENTO

j) ***formazione extra-scolastica****, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo;*

k) ***servizi strumentali alle imprese sociali****, resi da enti composti in misura superiore al settanta per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale.*

2.10.2 Gli incubatori certificati di start-up

Oltre alle start-up innovative, esistono **gli incubatori di start-up innovative certificati.**
Essi assumono la forma di società di capitali, costituite anche in cooperativa, di diritto italiano ovvero una *Societas Europaea*, residente in Italia ex art. 73 del Tuir, che offre servizi per sostenere la nascita e lo sviluppo di start-up innovative ed e' in possesso dei seguenti requisiti:
a) dispone di strutture, anche immobiliari, adeguate ad accogliere start-up innovative, quali spazi riservati per poter installare attrezzature di prova, test, verifica o ricerca;
b) dispone di attrezzature adeguate all'attività' delle start-up innovative, quali sistemi di accesso in banda ultralarga alla rete internet, sale riunioni, macchinari per test, prove o prototipi;
c) e' amministrato o diretto da persone di riconosciuta competenza in materia di impresa e innovazione e ha a disposizione una struttura tecnica e di consulenza manageriale permanente;
d) ha regolari rapporti di collaborazione con università, centri di ricerca, istituzioni pubbliche e partner finanziari che svolgono attività e progetti collegati a start-up innovative;
e) ha adeguata e comprovata esperienza nell'attività' di sostegno a start-up innovative.

Nota bene

Tale requisito deve essere autocertificato dall'incubatore di start-up innovative con **dichiarazione sottoscritta dal rappresentante legale**, al momento dell'iscrizione alla sezione speciale del registro delle imprese, sulla base di **valori minimi** dei seguenti indicatori:
a) num. di candidature di progetti di costituzione e/o incubazione di start-up innovative ricevute e valutate nel corso dell'anno;
b) num. di start-up innovative avviate e ospitate nell'anno;
c) num. di start-up innovative uscite nell'anno;
d) num. complessivo di collaboratori e personale ospitato;
e) % di variazione del num. complessivo degli occupati rispetto all'anno, precedente;
f) tasso di crescita media del valore della produzione delle start-up innovative incubate;
g) capitali di rischio ovvero finanziamenti comunitari, statali e regionali, raccolti a favore delle start-up innovative incubate;
h) num. di brevetti registrati dalle start-up innovative incubate, tenendo conto del relativo settore merceologico di appartenenza.

APPROFONDIMENTO

Al fine di poter beneficiare delle agevolazioni riservate, tali start-up vengono iscritte in CCIAA in una apposita **sezione speciale del registro delle imprese**. Per l'iscrizione viene prodotta dal legale rappresentante un'apposita autocertificazione e depositata presso l'ufficio del registro delle imprese.

La start-up innovativa viene automaticamente **iscritta alla sezione speciale** del registro delle imprese, dopo aver compilato e presentato una **domanda in formato elettronico**, contenente le seguenti informazioni:

a) data e luogo di costituzione, nome e indirizzo del notaio;
b) sede principale ed eventuali sedi periferiche;
c) oggetto sociale;
d) breve descrizione dell'attività svolta, comprese l'attività e le spese in Ricerca e Sviluppo;
e) elenco dei soci, con trasparenza rispetto a fiduciarie, holding, con autocertificazione di veridicità;
f) elenco delle società partecipate;
g) indicazione dei titoli di studio e delle esperienze professionali dei soci e del personale che lavora nella start-up innovativa, esclusi eventuali dati sensibili;
h) indicazione dell'esistenza di relazioni professionali, di collaborazione o commerciali con incubatori certificati, investitori istituzionali e professionali, università e centri di ricerca;
i) ultimo bilancio depositato, nello standard XBRL;
j) elenco dei diritti di privativa su proprietà industriale e intellettuale.

L'incubatore certificato e' **automaticamente** iscritto alla sezione speciale del registro delle imprese di cui al comma 8, a seguito della compilazione e presentazione della **domanda in formato elettronico**, contenente le seguenti informazioni recanti i valori degli indicatori, di cui ai commi 6 e 7, conseguiti dall'incubatore certificato alla data di iscrizione:

a) data e luogo di costituzione, nome e indirizzo del notaio;

b) sede principale ed eventuali sedi periferiche;

c) oggetto sociale;

d) breve descrizione dell'attività svolta;

e) elenco delle strutture e attrezzature disponibili per lo svolgimento della propria attività;

f) indicazione delle esperienze professionali del personale che amministra e dirige l'incubatore certificato, esclusi eventuali dati sensibili;

g) indicazione dell'esistenza di collaborazioni con università e centri di ricerca, istituzioni pubbliche e partner finanziari;

h) indicazione dell'esperienza acquisita nell'attività di sostegno a start-up innovative.

APPROFONDIMENTO

Tali informazioni devono essere aggiornate almeno ogni sei mesi e sono sottoposte al regime di pubblicità.

Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio e **comunque entro sei mesi dalla chiusura di ciascun esercizio**, il rappresentante legale della start-up innovativa attesta il mantenimento del possesso dei requisiti e **deposita tale dichiarazione** presso l'ufficio del registro delle imprese.

Il mancato deposito della dichiarazione comporta la **cancellazione dalla sezione speciale** e l'applicazione dell'articolo 3 del D.P.R. 23 luglio 2004, n. 247, cioè l'ufficio del registro delle imprese avvia il **procedimento di cancellazione**, invitando gli amministratori, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento inviata all'indirizzo della sede che risulta iscritta nel registro e alla residenza anagrafica di ciascuno degli amministratori risultante nel registro, a comunicare l'avvenuto scioglimento della società stessa ovvero a fornire elementi idonei a dimostrare la persistenza dell'attività sociale della società.

Dell'avvio del procedimento è data notizia mediante affissione all'albo camerale. Decorsi **30 giorni dal ricevimento dell'ultima delle lettere raccomandate**, ovvero, in caso di irreperibilità presso ciascuno degli indirizzi, **decorsi 45 giorni dalla affissione della notizia nell'albo camerale** senza che gli amministratori abbiano fornito riscontro, il conservatore trasmette gli atti al Presidente del Tribunale il quale può nominare il liquidatore o, qualora non lo ritenga necessario, può trasmettere direttamente gli atti al giudice del registro per l'adozione delle iniziative necessarie a disporre la cancellazione della società.

La trasmissione degli atti al giudice del registro è annotata nel registro delle imprese a cura del conservatore, con l'indicazione delle circostanze accertate.

Dopo la cancellazione, l'ufficio del registro delle imprese valuta, in relazione all'importo e alla effettiva possibilità di riscossione, se procedere alla riscossione del diritto annuale, dei diritti di segreteria e delle eventuali sanzioni, dovuti ai sensi dell'art. 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, maturati a decorrere dalla data di avvio del procedimento di cancellazione. La determinazione di non procedere alla riscossione è motivata con comunicazione al competente collegio dei revisori dei conti, di cui all'articolo 17 della legge 29 dicembre 1993, n. 580.

APPROFONDIMENTO

Entro 60 giorni dalla perdita dei requisiti la start-up innovativa sono **cancellati d'ufficio dalla sezione speciale del registro delle imprese**, permanendo l'iscrizione alla sezione ordinaria del registro delle imprese.

2.10.3 Deroga al diritto societario e riduzione degli oneri per l'avvio (art.26 del DL 179/12)

Deroghe alle norme sul capitale

Nelle start-up innovative il termine entro il quale la **perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo** (artt. 2446, co.2 e 2482-bis, co.4 c.c.) è posticipato al secondo esercizio successivo.

Art. 2482-bis c.c. – Riduzione del capitale per perdite	
Riduzione del capitale per perdite	***Riduzione del capitale per perdite START-UP***
*c.1 Quando risulta che il capitale è diminuito di **oltre un terzo in conseguenza di perdite**, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti.* *c. 2 All'assemblea deve essere sottoposta una relazione degli amministratori sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni nei casi previsti dall'articolo 2477 del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti. Se l'atto costitutivo non prevede diversamente, copia della relazione e delle osservazioni deve essere depositata nella sede della società almeno otto giorni prima dell'assemblea, perché i soci possano prenderne visione.*	*c.1 Quando risulta che il capitale è diminuito di **oltre un terzo in conseguenza di perdite**, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti.* *c. 2 All'assemblea deve essere sottoposta una relazione degli amministratori sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni nei casi previsti dall'articolo 2477 del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti. Se l'atto costitutivo non prevede diversamente, copia della relazione e delle osservazioni deve essere depositata nella sede della società almeno otto giorni prima dell'assemblea, perché i soci possano prenderne visione.*

APPROFONDIMENTO

c.3 Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione prevista nel precedente comma. *c. 4* ***Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo****, deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza gli amministratori e i sindaci o il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti nominati ai sensi dell'articolo 2477 devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio.* *c. 5 Il tribunale, anche su istanza di qualsiasi interessato, provvede con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori.* *c. 6 Si applica, in quanto compatibile, l'ultimo comma dell'articolo 2446.*	*c.3 Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione prevista nel precedente comma.* *c. 4* ***Se entro il secondo esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo****, deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza gli amministratori e i sindaci o il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti nominati ai sensi dell'articolo 2477 devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio.* *c. 5 Il tribunale, anche su istanza di qualsiasi interessato, provvede con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori.* *c. 6 Si applica, in quanto compatibile, l'ultimo comma dell'articolo 2446.*

Nelle start-up innovative che si trovino nelle **ipotesi previste dagli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile** l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, **in alternativa all'immediata riduzione del capitale** e al contemporaneo **aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale**, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio successivo.

Sino alla chiusura di tale esercizio **non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale** di cui agli artt. 2484, co. 1, punto n. 4, e 2545-*duodecies* c.c..

Art. 2482-ter c.c. - Riduzione del capitale al disotto del minimo legale
Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo stabilito dal numero 4) dell'articolo 2463, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo. E' fatta salva la possibilità di deliberare la trasformazione della società.

Se entro l'esercizio successivo il capitale non risultasse reintegrato al di sopra del minimo legale, l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve deliberare ai sensi degli articoli 2447 o 2482-*ter* c.c..

APPROFONDIMENTO

Deroghe alle norme sulle quote

L'atto costitutivo della start-up innovativa costituita in forma di S.r.l. può:

- creare **categorie di quote fornite di diritti diversi** e, nei limiti imposti dalla legge,
- può liberamente determinare il **contenuto delle varie categorie anche in deroga** a quanto previsto dall'articolo 2468, co. 2 e 3 c.c..
- l'atto costitutivo della società, anche in deroga dall'articolo 2479, co. 5 c.c., può creare categorie di quote che non attribuiscono diritti di voto o che **attribuiscono al socio diritti di voto in misura non proporzionale alla partecipazione** da questi detenuta ovvero **diritti di voto limitati a particolari argomenti o subordinati al verificarsi di particolari condizioni** non meramente potestative.
- in deroga a quanto previsto dall'articolo 2468, co. 1 c.c. ("*Le partecipazioni dei soci non possono essere rappresentate da azioni né costituire oggetto di sollecitazione all'investimento*"), le quote di partecipazione in start-up innovative costituite in forma di S.r.l. possono costituire **oggetto di offerta al pubblico di prodotti finanziari**, anche attraverso i portali per la raccolta di capitali di cui all'articolo 30 del DL n. 179/2012, nei limiti previsti dalle leggi speciali;
- nelle start-up innovative costituite in forma di S.r.l. , il **divieto di operazioni sulle proprie partecipazioni** (art. 2474 c.c.: *Operazioni sulle proprie partecipazioni - In nessun caso la società può acquistare o accettare in garanzia partecipazioni proprie, ovvero accordare prestiti o fornire garanzia per il loro acquisto o la loro sottoscrizione)* non trova applicazione qualora l'operazione sia compiuta in attuazione di **piani di incentivazione** che prevedano l'assegnazione di quote di partecipazione a dipendenti, collaboratori o componenti dell'organo amministrativo, prestatori di opera e servizi anche professionali;
- l'atto costitutivo delle società può prevedere, a seguito dell'apporto da parte dei soci o di terzi anche di opera o servizi, **l'emissione di strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi**, escluso il voto nelle decisioni dei soci ai sensi degli articoli 2479 e 2479-bis del codice civile.

Agevolazioni fiscali

Fiscalmente alle start-up innovative non si applica:

- la disciplina prevista per le **società non operative** (articolo 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724);
- e sul **godimento dei beni ai soci** (articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies del D.L. 13 agosto 2011, n. 138).

La start-up innovativa, inoltre, dal momento della sua iscrizione nella **sezione speciale del Registro** delle Imprese, è **esonerata dal pagamento**:

- dell'**imposta di bollo** e dei **diritti di segreteria** dovuti per gli adempimenti relativi alle iscrizioni nel **registro delle imprese**;
- nonché dal **pagamento del diritto annuale** dovuto in favore delle camere di commercio.

L'esenzione è dipendente dal mantenimento dei requisiti previsti dalla legge per l'acquisizione della qualifica di start-up innovativa e di incubatore certificato e dura comunque **non oltre il quarto anno di iscrizione**.

2.10.4. Remunerazione con strumenti finanziari della start-up innovativa e dell'incubatore certificato

I redditi di lavoro derivanti **dall'attribuzione di strumenti finanziari partecipativi** (di diritti similari o di opzioni):

- agli amministratori,
- ai dipendenti
- e ai collaboratori continuativi

delle start-up innovative e degli incubatori certificati **non concorre a formare il reddito imponibile di questi soggetti.** È quanto prevede l'articolo 27 del DL 179/2012.

Rispetto alle categorie di reddito coinvolte, quindi, il trattamento fiscale di non imponibilità potrà essere riconosciuto, senza dubbio, in fase di determinazione del reddito di lavoro dipendente e assimilato (articolo 50, comma 1, lettera c-bis, del Tuir).

Sembrerebbe ragionevole ritenere che anche per gli amministratori "autonomi", lo stesso trattamento fiscale di favore possa trovare applicazione in fase di determinazione del reddito di lavoro professionale.

È introdotto anche un **regime di non concorrenza al reddito complessivo** del valore delle azioni, delle quote e degli strumenti finanziari emessi a fronte dell'apporto di opere e servizi, o a titolo di compensazione di crediti maturati per la prestazione degli stessi (anche se di natura professionale), resi in favore delle start-up innovative (o degli incubatori certificati).

2.10.5 Accesso al credito d'imposta agevolato per le start-up (nuovo art.27-bis del DL 179/2012)

Il testo del maxiemendamento approvato, che modifica il testo originario del Decreto Sviluppo - bis, introduce **un nuovo articolo 27-bis** dal titolo "*Misure di semplificazione per l'accesso alle agevolazioni per l'assunzione del personale dipendente nelle start up innovative e negli incubatori certificati*".

L'obiettivo è di estendere alle start up innovative e agli incubatori certificati il beneficio del

APPROFONDIMENTO

credito di imposta di cui all'articolo 24 del DL n. 83/2012 (convertito con modificazioni in Legge n. 134/2012), a norma del quale si riconosce alle imprese un credito di imposta **pari al 35%** del costo aziendale sostenuto per le assunzioni a tempo indeterminato (con limite massimo di 200.000 Euro annui per ogni singola impresa).

Per quanto concerne specificamente le start up innovative e gli incubatori certificati, il nuovo art. 27-bis dispone che il **credito di imposta in questione sia concesso in relazione all'assunzione di personale altamente qualificato a tempo indeterminato**, compreso quello assunto attraverso i **contratti di apprendistato**.

In un'ottica di semplificazione della relativa procedura, il nuovo articolo esclude l'applicazione alle start-up innovative e agli incubatori certificati delle disposizioni di cui ai commi 8, 9 e 10 dell'art. 24 legge n.134/2012. Questo significa che **la documentazione contabile** predisposta dalla start-up innovativa relativamente all'assunzione di personale altamente qualificato **non sarà sottoposta a controlli**, **né sarà oggetto di certificazione da parte del collegio sindacale**, ove esistente, ovvero del revisore contabile all'uopo nominato.

Le start-up innovative e gli incubatori certificati potranno beneficiare del credito di imposta in via prioritaria rispetto alle altre imprese (fatta eccezione per la quota riservata alle assunzioni da parte di imprese che abbiano la sede o unità locali nei territori dei comuni vittime del terremoto del maggio 2012).

Con decreto ministeriale saranno definite le modalità semplificate di cui le start-up innovative e gli incubatori certificati potranno avvalersi al fine di presentare alle competenti autorità istanza per usufruire del suddetto credito di imposta.

2.10.6 Il rapporto di lavoro subordinato nelle start-up innovative

Le disposizioni dell'art. 28 del c.d. Decreto Sviluppo - bis, cioè le norme in materia di rapporto di lavoro nelle start-up innovative, trovano applicazione **per il periodo di 4 anni dalla data di costituzione di una start-up innovativa**, ovvero per il più limitato periodo previsto dall'art. 25 co. 3 per le **società già costituite.**

Cioè:

- per le "**start-up costituende"** o **new-co** per il periodo di **4 anni dalla data di costituzione**
- per le **start-up già costituite** la disciplina trova applicazione per:
    - **4 anni dalla data del 19.12.2012**, se la start-up innovativa è stata costituita entro i 2 anni precedenti,
    - **3 anni**, se è stata costituita entro i 3 anni precedenti,
    - **2 anni**, se è stata costituita entro i 4 anni precedenti.

APPROFONDIMENTO

Il contratto a tempo determinato può essere stipulato per una **durata minima di sei mesi ed una massima di trentasei mesi,** ferma restando la possibilità di stipulare un contratto a termine di durata **inferiore a sei mesi**, ai sensi della normativa generale vigente.
Qualora il rapporto di lavoro tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore abbia complessivamente **superato i trentasei mesi**, comprensivi di proroghe o rinnovi, ed indipendentemente dagli eventuali periodi di interruzione tra un contratto e l'altro, **il rapporto di lavoro si considera a tempo indeterminato.**
La prosecuzione o il rinnovo dei contratti a termine oltre la durata massima dei 36 mesi o la loro trasformazione in contratti di collaborazione privi dei caratteri della prestazione d'opera o professionale, determinano la trasformazione degli stessi **contratti in un rapporto di lavoro a tempo indeterminato.**

La principale agevolazione riconosciuta alle "start-up innovative"

Ai rapporti di lavoro a tempo determinato instaurati **non trova applicazione il contributo addizionale dell'1,4% della retribuzione imponibile** ai fini previdenziali, di cui all'art. 2, co. 28, della L. 28 giugno 2012, n. 92.

Il Decreto Crescita bis introduce quindi dei contratti a tempo determinato (da un minimo di 6 mesi a un massimo di 36 mesi) per i quali l'impresa non dovrà pagare il contributo addizionale dell'1,4% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali stabilito dalla **legge Fornero** (per tutti gli altri contratti non a tempo indeterminato, come misura per finanziare, dal 2013, l'Aspi, la nuova Assicurazione sociale per l'impiego).
È questa la principale agevolazione sui contratti di lavoro prevista per favorire il decollo delle cosiddette "start-up". In pratica, ma solo per i primi 4 anni dalla data di costituzione della "start-up innovativa" (e cioè **nella fase di avvio dell'attività**) le assunzioni di personale effettuate con contratto a tempo determinato non subiranno l'ulteriore aggravio di costo per i datori di lavoro, che potranno **anche evitare di specificare il "vincolo causale"** del contratto appena sottoscritto (se finalizzato al conseguimento dell'oggetto sociale dell'impresa "innovativa").

LE NUOVE REGOLE

Fase di avvio : 4 anni dalla costituzione (per le new-co) o dall'entrata in vigore del Decreto (già costituite)

Si facilita la fase di avvio della start- up "innovativa" prevedendo per i primi 4 anni dalla data di costituzione, un regime di favore per le assunzioni con contratto a tempo determinato, derogando ad alcune norme introdotte dalla legge Fornero.

APPROFONDIMENTO

1,4% Il contributo per l'Aspi

Per i contratti a tempo, da un minimo di sei mesi a un massimo di 36 mesi, è previsto che la start-up non paghi il contributo aggiuntivo dell'1,4% previsto dalla legge Fornero.

Le nuove regole prevedono anche come i **datori di lavoro possano** (sempre nel limite massimo dei 36 mesi) **procedere alla stipula di successivi contratti a tempo determinato** (sempre con il medesimo soggetto) "anche senza soluzione di continuità" e, quindi, anche non rispettando gli intervalli di tempo tra un rinnovo e l'altro del contratto recentemente rivisti dalla legge Fornero (di norma, 60 giorni per contratti fino a 6 mesi, che salgono a 90 giorni, per contratti di durate maggiori, ma con delle eccezioni che possono essere stabilite dai contratti collettivi). Questo, ovviamente, per consentire di instaurare rapporti di lavoro subordinato che abbiamo maggior flessibilità operativa, specie all'inizio della vita della start-up.

E in quest'ottica va letta anche la disposizione che prevede di **derogare al limite massimo di 36 mesi** della durata complessiva dei contratti a termine in una start-up. In pratica, visto che gli "incentivi lavoristici" durano per i primi 4 anni dalla costituzione dell'azienda innovativa, si ammette la possibilità di sottoscrivere (tra gli stessi soggetti e sempre per lo svolgimento delle attività inerenti alla start-up) **un ulteriore contratto a tempo**, in deroga al limite dei 36 mesi, **per "coprire" la durata residua dell'incentivo** (fino cioè al tetto massimo dei 4 anni). A patto, però, è la condizione posta dal decreto, che la sottoscrizione di questo ulteriore contratto avvenga presso la Direzione territoriale del lavoro (competente per territorio). Il mancato rispetto di queste disposizioni fa scattare la **trasformazione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato**.

Per **quanto non contemplato** dal Decreto Sviluppo-bis, ai contratti a tempo determinato esaminati dal Decreto stesso, si applicano le disposizioni del **D.Lgs. n. 368/2001.**

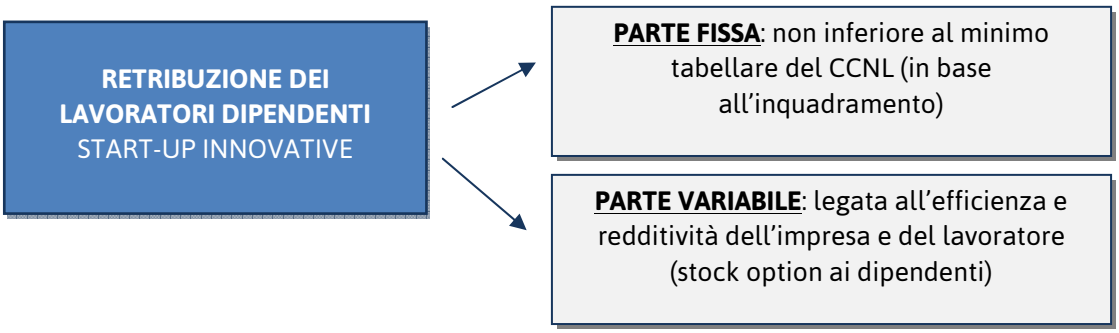
2.10.7. La retribuzione dei lavoratori assunti dalla start-up

La **retribuzione dei lavoratori assunti** da una start-up innovativa è costituita:

- da una parte che **non può essere inferiore al minimo tabellare** previsto, per il rispettivo livello di inquadramento, dal contratto collettivo applicabile,
- e, dall'altra, da una **parte variabile**, consistente in trattamenti collegati all'efficienza o alla redditività dell'impresa, alla produttività del lavoratore o del gruppo di lavoro, o ad altri obiettivi o parametri di rendimento concordati tra le parti, incluse l'assegnazione di opzioni per l'acquisto di quote o azioni della società e la cessione gratuita delle medesime quote o azioni.

APPROFONDIMENTO

Avvisi comuni o accordi interconfederali potranno stabilire i criteri per la determinazione dei minimi tabellari e della parte variabile. Ma anche altre disposizioni per rafforzare la start-up.



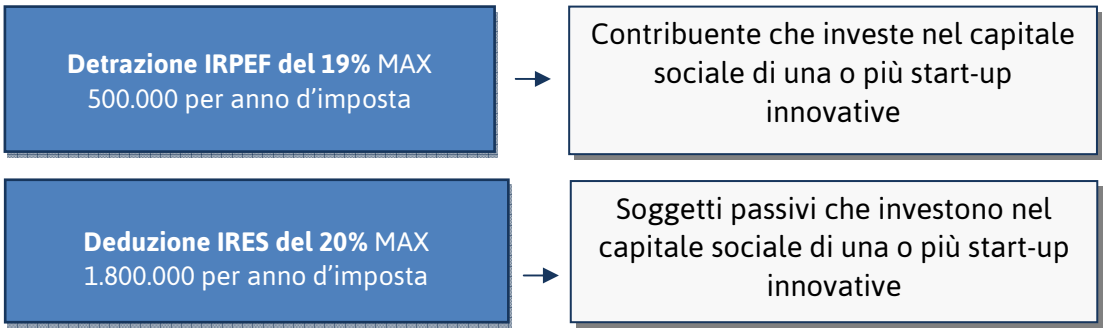
Gli interventi e le misure della disciplina delle start-up in materia di lavoro sono monitorate ai sensi dell'art. 1, commi 2 e 3 della legge 28 giugno 2012, n. 92, con specifico riferimento alla loro effettiva funzionalità di promozione delle start-up innovative.

2.10.8 Incentivi all'investimento

L'art. 29 del futuro Decreto Sviluppo - bis prevede per il triennio 2013, 2014 e 2015, una **detrazione Irpef del 19% sulla somma investita** dal contribuente nel capitale sociale di una o più start-up innovative direttamente ovvero per il tramite di organismi di investimento collettivo del risparmio o altre società che investano prevalentemente in start-up innovative.
L'ammontare non detratto nel periodo d'imposta può essere riportato nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo.
L'investimento massimo detraibile non può comunque eccedere, in ciascun periodo d'imposta, **l'importo di euro 500.000** e deve essere **mantenuto per almeno due anni**; l'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo per il contribuente di restituire l'importo detratto, unitamente agli interessi legali.
E' d'altro canto prevista per il medesimo triennio una deduzione (probabilmente sottoforma di **variazione in diminuzione**) **ai fine IRES del 20%** della somma investita direttamente nel capitale sociale di una o più start-up innovative ovvero indirettamente per il solo tramite di organismi di investimento collettivo del risparmio o altre società che investano prevalentemente in start-up innovative. L'investimento **massimo deducibile** non può eccedere, in tal caso, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di **euro 1.800.000** e deve essere mantenuto per almeno due anni. L'eventuale cessione, anche parziale, dell'investimento, diversa da una di quelle disciplinate dagli articoli 175, 177 e 178 del Tuir, prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio e il recupero a tassazione dell'importo dedotto,

APPROFONDIMENTO

maggiorato degli interessi legali.



Nota bene

Per le start-up a vocazione sociale e per le start-up che sviluppano e commercializzano esclusivamente prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico la **detrazione aumenta al 25% della somma investita** e la **deduzione al 27%** della somma investita.

La gestione delle crisi d'impresa delle start-up innovative

La start-up innovativa non e' soggetta a procedure concorsuali diverse da quelle previste dal capo II della legge 27 gennaio 2012, n. 3.

Decorsi 12 mesi dall'iscrizione nel registro delle imprese del decreto di apertura della liquidazione della start-up innovativa adottato a norma dell'articolo 14-quinquies della legge 27 gennaio 2012, n. 3, l'accesso ai dati relativi ai soci della stessa iscritti nel medesimo registro e' consentito esclusivamente all'autorità' giudiziaria e alle autorità di vigilanza.

Qualora la start-up innovativa **perda uno dei requisiti** previsti per essere definita tale, prima della scadenza dei quattro anni dalla data di costituzione, o del diverso termine previsto per quelle già costituite, **cessa l'applicazione della disciplina**, ferma restando l'efficacia dei contratti a tempo determinato stipulati dalla start-up innovativa sino alla scadenza del relativo termine.

Per la start-up innovativa costituita in forma di S.r.l., le clausole eventualmente inserite nell'atto costitutivo, mantengono efficacia limitatamente alle quote di partecipazione già sottoscritte e agli strumenti finanziari partecipativi già emessi.

Allo scopo di **vigilare** sul corretto utilizzo delle agevolazioni e sul rispetto della disciplina di cui alla presente sezione, il Ministero dello sviluppo economico può avvalersi del Nucleo speciale spesa pubblica e repressione frodi comunitarie della Guardia di finanza, secondo le modalità previste dall'art. 25 del DL 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

2.11 Depositi IVA

L'art. 50-bis, co. 4, D.L. 331/1993, elenca una serie di operazioni che possono essere eseguite senza pagamento dell'imposta:

- mediante introduzione dei beni nel deposito Iva (acquisti intracomunitari, immissioni in libera pratica, cessioni intracomunitarie e cessioni di beni particolari);
- **durante la giacenza nel deposito Iva** (cessioni di beni e prestazioni di servizi);
- mediante l'estrazione dei beni dal deposito Iva (utilizzo o commercializzazione in Italia o invio all'estero);
- mediante il trasferimento di beni tra depositi Iva.

In particolare, per quanto riguarda le operazioni eseguibili durante la giacenze dei beni nel deposito Iva**, l'articolo 50 – bis, comma 4, lettera h), D.L. 331/1993**, sancisce che sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto "*le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni*".

La norma, inizialmente non particolarmente chiara dal punto di vista materiale e operativo, è stata oggetto di interpretazione autentica con l'articolo 16, comma 5-bis, del Dl 185/2008, convertito dalla legge 2/2009.

In seguito all'intervento, la lettera h) del comma 4 dell'articolo 50-bis del Dl 331/93 si interpreta definitivamente nel senso che le prestazioni di servizi indicate, relative a beni consegnati in custodia al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito Iva.

Inoltre, per effetto della modifica della modifica contenuta nell'articolo 8, comma 21-bis, del Dl 16/2012, le operazioni di lavorazione (articolo 50-bis del Dl 331/93) eseguite negli spazi limitrofi costituiscono a tutti gli effetti introduzione nel deposito Iva anche «senza tempi minimi di giacenza, né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto»

Ciò indica che le prestazioni di servizi ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto, cosi come stabilito dalle norme interpretative .

Il decreto Sviluppo bis interviene sulla norma di interpretazione autentica recata dal Dl 185/2008.

In particolare, l'articolo 34, comma 44, D.L. 179/2012, conv. con mod. L. 221/2012, intervenendo sul comma 5-bis dell'art. 16, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, aggiunto dalla relativa legge di conversione, sancisce che "*L'introduzione si intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito Iva, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito. Si devono ritenere assolte le funzioni di stoccaggio e di custodia, e la condizione*

APPROFONDIMENTO

posta agli articoli1766 e seguenti del Codice civile che disciplinano il contratto di deposito. All'estrazione della merce dal deposito Iva per la sua immissione in consumo nel territorio dello Stato, qualora risultino correttamente poste in essere le norme dettate al comma 6 del citato articolo 50-bis del decreto legge n.331del1993, l'imposta sul valore aggiunto si deve ritenere definitivamente assolta" .

In sostanza, il **Dl 179/2012** delinea il seguente quadro:

- l'introduzione si intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito, senza necessità della preventiva introduzione della merce;
- le prestazioni di servizi di cui alla lettera h), comma 4 dell'articolo 50-bis si devono ritenere sufficienti ad assolvere le funzioni di stoccaggio e di custodia e la condizione posta agli articoli 1766 e seguenti del Codice civile in tema di contratto di deposito;
- all'estrazione della merce per l'immissione in consumo nel territorio dello Stato, qualora risulti correttamente posta in essere la procedura di autofatturazione, l'Iva si deve ritenere assolta.

Tale intervento interpretativo estrapolabile dall'articolo 34 del Dl 179/2012 (convertito nella legge 221/2012) risolve, con efficacia retroattiva, la complicata questione dell'utilizzo "virtuale" del deposito Iva, oggetto di numerose contestazioni da parte dell' Amministrazione Finanziaria finalizzate al recupero dell'Iva che si asseriva non versata per via della destinazione delle merci al deposito.

Infatti, una simile impostazione normativa consente di vincere definitivamente l'obiezione dell'Amministrazione sull' inapplicabilità dell'articolo 50 – bis, D.L. 331/1993, nel caso di prestazioni di servizi relative a beni (solo) consegnati al depositario, rese esternamente al deposito, a prescindere dai temi tempi minimi di giacenza, per la mancanza di un valido contratto di deposito, con conseguente disconoscimento dell'autofattura quale mezzo di assolvimento dell'Iva.

Quanto agli effetti nel tempo della novella, trattandosi di una norma di interpretazione autentica, **la modifica deve considerarsi dotata di efficacia retroattiva e quindi in grado di influenzare anche i contenziosi in corso**.

2.12 Pagamenti elettronici per imprese e professionisti

A decorrere dal 1° gennaio 2014 chiunque venda prodotti o prestazioni di servizio (**compresi i professionisti**) devono offrire la possibilità di pagare con carte di debito, sempre rispettando le norme antiriciclaggio (art. 15, comma 4, D.L. 179/2012).

Dunque, l'obbligo **del lettore di carte di credito non esclude nessuno**.

E' bene sottolineare che la norma non contiene limiti quantitativi alle operazioni "pagabili" con carta di debito.

APPROFONDIMENTO

Tuttavia, si stabilisce che con uno o più decreti del Ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita la Banca d'Italia, **vengono disciplinati gli eventuali importi minimi**, le modalità e i termini relative all'attuazione delle citate disposizioni.

2.13 DURC e appalti: saltano le agevolazioni

Nella versione definitiva del Decreto Sviluppo bis vengono tagliate le novità in base alle quali sarebbe stato possibile, per un privato, **autocertificare la regolarità contributiva** direttamente alla commissione aggiudicatrice.

L'autocertificazione non avrebbe esentato la PA dall'obbligo di produrre il DURC, ma avrebbe consentito alle imprese di snellire la pratica, con un'autocertificazione limitata ad alcune particolari fasi dell'appalto.

La norma avrebbe anche consentito di **partecipare agli appalti** alle imprese non in regola con il DURC a causa di ritardi di pagamento della PA.

Tuttavia, tale disposizione non è andata a buon fine.

Si ricorda che, in materia di **DURC e ritardo nei pagamenti dalla PA**, la recente *ordinanza 677/2012 del Tar* in Puglia stabilisce che un'impresa non in regola con i versamenti contributivi ma con un credito nei confronti della pubblica amministrazione che rilascia il DURC, può **compensare** le due posizioni (leggi la sentenza).

In base **all'art 13 bis, comma 5, del Dl 52/ 2012**, convertito con la ***legge 94/2012*** (Spending Review), il **DURC** può essere rilasciato in presenza di una certificazione che attesti "*crediti certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle pubbliche amministrazioni di importo almeno pari agli oneri contributivi accertati e non ancora versati da parte di un medesimo soggetto*".

In teoria, il testo della Spending Review prevedeva un **decreto attuativo**, emanato dal ministero dell'Economia entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione (quindi entro il 7 settembre 2012).

I magistrati del Tar pugliese hanno stabilito che la norma è comunque «**immediatamente operativa anche in mancanza di decreto ministeriale attuativo**», dando quindi torto all'Inps che, nel caso in esame, aveva negato la compensazione proprio in virtù della mancanza del decreto ministeriale attuativo.

APPROFONDIMENTO

2.14 Trattamento fiscale degli strumenti di finanziamento

In via preliminare, è bene precisare che **l'art. 26, co. 1, D.P.R. 600/1973** sancisce che i "*I soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 23, che hanno emesso* ***obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie****, operano una ritenuta del 20 per cento, con obbligo di rivalsa, sugli interessi ed altri proventi corrisposti ai possessori.*

Tale norma rende necessario analizzare l'ambito soggettivo e l'ambito oggettivo.

Per ciò che attiene l'ambito soggettivo, la norma fa riferimento ai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 23, D.P.R. 600/1973, che di seguito si riassumo:

- √ le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- √ gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- √ gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- √ le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato;
- √ le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato;
- √ le persone fisiche che esercitano imprese commerciali.

Tali soggetti, che hanno emesso **obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie**[3], operano una ritenuta del 20 per cento, con obbligo di rivalsa, sugli interessi ed altri proventi corrisposti ai possessori.

Il D.L. sviluppo interviene sul tema, modificando l'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, stabilendo quanto segue:

"*La ritenuta del 20 per cento di cui al comma 1 dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600,* ***non si applica sugli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, e delle cambiali finanziarie, emesse da banche, da società per azioni con azioni negoziate in mercati regolamentati*** *o sistemi multilaterali di negoziazione degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico*

[3] Nella formulazione precedente la conversione del D.L. 83/2012, in vigore dal 26 giugno 2012, le parole "obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie" erano state sostituite con le parole "obbligazioni e titoli similari" dall'art. 32, comma 11, D.L. 22 giugno 2012, n. 83. Successivamente il comma 11 dell'art. 32, D.L. n. 83/2012, è stato soppresso dalla legge di conversione 7 agosto 2012, n. 134, in vigore dal 12 agosto 2012.

europeo inclusi nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e da enti pubblici economici trasformati in società per azioni in base a disposizione di legge, nonché sugli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, e delle cambiali finanziarie negoziate nei medesimi mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione emessi da società diverse dalle prime" .

Novità

Si prevede, dunque, la non applicazione della ritenuta ex. art. 26 del D.P.R. 600/1973 per i soggetti espressamente individuati dalla norma. In particolare, viene reso applicabile anche alle **cambiali finanziarie** il regime di esenzione dalla ritenuta del 20% prevista per le obbligazioni e i titoli similari emessi dai cosiddetti "grandi emittenti".

Inoltre, con riguardo al trattamento fiscale delle obbligazioni e delle cambiali finanziarie, viene stabilito chele disposizioni dell'articolo 3, comma 115, della legge 549/1995 (sulla parziale indeducibilità degli interessi) non si applichi **alle obbligazioni e titoli similari e alle cambiali finanziarie, emesse da società non emittenti strumenti finanziari rappresentativi del capitale quotati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione, diverse dalle banche e dalle micro-imprese**.

Vengono, poi, introdotte due ulteriori condizioni per la non applicabilità della norma sull'indeducibilità degli interessi, ovvero:

1. gli strumenti finanziari in oggetto devono essere negoziati in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione di Paesi della Ue o di Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi nella cosiddetta white list;
2. il beneficiario effettivo dei proventi deve essere residente in Italia o in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Viene inoltre modificato anche il comma 19 dell'articolo 32 del Dl 83/12, al fine di consentire (alle società non emittenti strumenti finanziari rappresentativi del capitale quotati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione)di emettere, oltreche obbligazioni, anche titoli similari con clausole di partecipazione agli utili d'impresa e di subordinazione purché con scadenza iniziale uguale o superiore a 36 mesi.

2.15 La stabile organizzazione delle compagnie aeree (norma anti Ryan –air)

Nell' **articolo 38, comma 1, del D.L. 179/2012**, è stata inserita una norma c.d. anti Ryan –air.
La citata disposizione si pone l'obiettivo di configurare la compagnia low cost irlandese, in

testa ormai a tutti i dati del traffico aereo, con stabile organizzazione in Italia, al fine di imporre alla società di Michael O'Leary di pagare allo Stato italiano le tasse e i contributi previdenziali per il personale basato negli aeroporti italiani.

Analizziamo il dettato normativo.

Il primo periodo dell'articolo 38, comma 1, D.L. 179/2012 dispone che "*Ai fini del diritto aeronautico, l'espressione"base"identifica un insieme di locali ed infrastrutture a partire dalle quali un'impresa esercita in modo stabile, abituale e continuativo un'attività di trasporto aereo, avvalendosi di lavoratori subordinati che hanno in tale base il loro centro di attività professionale, nel senso che vi lavorano, vi prendono servizio e vi ritornano dopo lo svolgimento della propria attività*".

In sostanza, il Legislatore con la citata disposizione fornisce una definizione *ad hoc* di base per le compagnie aeree.

In particolare, il concetto di **base** necessita del verificarsi di alcuni requisiti.

In primis, deve trattarsi di un'impresa che esercita in modo stabile, abituale e continuativo un'attività di trasporto aereo.

Si rendono, necessari, successivamente, l'esistenza di requisiti materiali (locali e infrastrutture), e personali (lavoratori subordinati che hanno in tale base il loro centro di attività professionale).

In base al secondo periodo dell'articolo 38, comma 1, D.L. 179/2012 una compagnia aerea,titolare di una licenza rilasciata dall'Unione Europea, che possiede una base, come precedentemente definita, in Italia è considerata **stabilità sul territorio nazionale**.

Qualora si verifichino i requisiti analizzati e la compagnia aerea venga considerata stabilita sul territorio italiano, essa subirà, secondo l' intento del Legislatore, la potestà impositiva italiana.

Tuttavia, il Legislatore non ha fatto i conti con le disposizioni Convenzionali.

In particolare, ci si riferisce alla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia con il paese Irlandese, nonché con le relative indicazioni fornite dal Commentario al Modello OCSE 2010.

In particolare, ci si riferisce:

- all'**articolo 4** della Convenzione che definisce il **concetto di stabile organizzazione**;
- all'**articolo 6** che definisce la **potestà impositivi degli utili delle imprese** e dell' eventuale stabile organizzazione presente nel territorio italiano;
- a **all'art. 7** il quale prevede che i "*I redditi derivanti dall'esercizio, in traffico internazionale, di navi o aeromobili non sono tassabili che nello Stato contraente in cui e' situata la sede della direzione effettiva dell'impresa*".

Si segnala, infine, che la norma troverà applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2012.

2.16 Attrazione investimenti esteri

Il governo in carica aveva preannunciato che il Decreto Sviluppo 2.0 avrebbe contenuto misure interessanti per l'attrazione degli investimenti esteri.
Gli annunci del Governo si sono concretizzati, tra l'altro, nell'articolo 35, D.L. 179/2012, rubricato "Desk Italia - Sportello unico attrazione investimenti esteri".
In particolare, **l'articolo 35, comma 1, D.L. 179/2012**, in attuazione dell'articolo 117, secondo comma, lettera a) e lettera q), della Costituzione, al fine di incrementare la capacità del sistema Paese di attrarre investimenti dall'estero, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del ministro dello Sviluppo economico, istituisce il Desk Italia - Sportello unico attrazione investimenti esteri.
La norma richiamata chiarisce il Desk Italia è finalizzato a svolgere le funzioni di principale soggetto pubblico di coordinamento territoriale nazionale per gli investitori esteri che manifestino un interesse reale e concreto alla realizzazione in Italia di investimenti di natura non strettamente finanziaria e di rilevante impatto economico e significativo interesse per il Paese.

In altre parole, viene istituito uno sportello di supporto per gli investitori esteri che intendano "valutare" la possibilità di investire in Italia, costituendo per l'investitore estero il punto di accesso in relazione a tutte le vicende amministrative riguardanti il relativo progetto di investimento.
Inoltre, il nuovo istituto coordina la risposta unica e tempestiva di tutte le amministrazioni pubbliche e i soggetti pubblici comunque coinvolti nei procedimenti riguardanti la realizzazione dell'investimento proveniente dall'estero.
A norma dell'articolo 35, comma 4, D.L. 179/2012 si prevede l'istituzione di uffici periferici dislocati nelle varie Regioni. Infatti, le Regioni, nel termine di 60 giorni dall'entrata in vigore del Decreto Sviluppo bis, devono provvedere a individuare l'ufficio interno al quale attribuire le funzioni di raccordo con il Desk Italia, al fine di agevolare il coordinamento con riguardo a iniziative di investimento estere localizzate in ambito regionale .
La disposizione legislativa in esame, al fine di attrarre risorse finanziarie in grado di stimolare l'economia italiana, prevede uno "sportello" che supporti l'investitore estero nello svolgimento delle pratiche amministrative necessarie alla realizzazione del progetto di investimento e, al contempo, formuli annualmente proposte di semplificazione normativa e amministrativa sul tema dell'attrazione degli investimenti esteri.
Il nuovo strumento costituisce senz'altro un supporto all'attrazione degli investimenti esteri.
Infatti, i soggetti che intendono investire in Italia hanno ora un interlocutore preposto al coordinamento delle numerose pratiche amministrative necessarie all'implementazione di piani d'investimento.

APPROFONDIMENTO

3. LE NOVITÀ DEL MODELLO 730/2013

3.1 Premessa

Il 13 dicembre 2012 l'Agenzia delle Entrate ha reso pubblica la bozza del nuovo modello 730/2013. Passiamo in rassegna le principali novità.

3.2 L'IMU sostituisce IRPEF e addizionali

L'art. 13 del Decreto c.d. "Salva Italia" ha previsto l'applicazione anticipata dell'IMU (art.8 D.Lgs. 23/11) a tutti i comuni del territorio nazionale al 2012. L'IMU sostituisce la vecchia ICI e per la componente immobiliare l'Irpef e le addizionali dovute in riferimento al reddito fondiario per i beni non locati.

La sostituzione dell'Irpef comporta, in via generale, che:

- per gli **immobili non locati** (compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito e quelli utilizzati a uso promiscuo dal professionista) **o non affittati** risulta dovuta la sola Imu,
- mentre per quelli **locati o affittati** risultano dovute tanto l'Imu quanto l'Irpef.

Ciò ha scardinato il sistema contenuto nel Tuir e, nonostante non siano state apportate modifiche al Testo Unico, la disciplina IMU si sovrappone agli articoli in esso contenuti.

Per gli immobili non locati il contribuente verserà IMU e non più Irpef, mentre per i terreni non affittati va fatta una distinzione tra reddito dominicale e reddito agrario, in quanto il reddito agrario verrà tassato con le ordinarie regole delle imposte sui redditi (art.32 Tuir), mentre il reddito dominicale sarà soggetto a imposizione Irpef solo se affittato. I terreni non affittati, non producono base imponibile Irpef per l parte di reddito dominicale.

Nel **quadro A** del modello, dunque, il reddito dominicale dei terreni:

- **affittati** sconterà IMU e IRPEF
- **non affittati** solo IMU

Così il reddito agrario dei terreni:

- **affittati** sconterà IMU e IRPEF
- **non affittati** IMU e IRPEF.

Nel **quadro B** del modello, invece, il reddito fondiario dei fabbricati:

- **locati** sconterà IMU e IRPEF
- **non locati** solo IMU

Gli immobili posseduti vanno comunque indicati tutti, a prescindere che siano o meno tassati ai fini Irpef.

APPROFONDIMENTO

L'esenzione IMU non implica emersione di IRPEF e viceversa

Le istruzioni al modello in bozza specificano che se per alcuni fabbricati c'è **esenzione ai fini IMU** (art. 9 D. Lgs 23/2011), comunque l'Irpef riemerge ove dovuta.

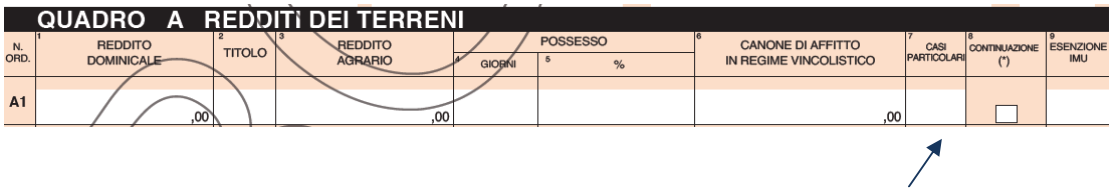
Devono, comunque, ritenersi assoggettati alle imposte sui redditi e alle relative addizionali gli immobili **esenti dall'Imu**, come, ad esempio, i **terreni montani** di cui all'articolo 7, co. 1, lett. h), del Dlgs n. 504 del 1992.

TERRENI MONTANI → ESENTI DA IMU MA ASSOGGETTATI A IRPEF E ADDIZIONALI

I **fabbricati rurali a uso strumentale** di cui all'articolo 9, comma 3-bis del Dl n. 557 del 1993, **ubicati nei Comuni classificati montani o parzialmente montani** di cui all'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'ISTAT, contenute nel citato co. 8, dell'art. 9 del Dlgs n. 23/2011 sono esenti anch'essi da IMU. Detta esenzione disposta ai fini Imu non determina, tuttavia, l'assoggettamento di tali immobili a Irpef e alle relative addizionali, poiché per tali fattispecie non sono dovute le imposte sui redditi.

FABBRICATI RURALI STRUMENTALI in comuni montani o parz. mont. → ESENTI DA IMU **E** DA IRPEF E ADDIZIONALI

Nel quadro A una **nuova colonna (colonna 9**) sarà dedicata proprio ai terreni agricoli, siti in aree montane, la quale se barrata, indicherà che il reddito dominicale è tassato con le vecchie regole Irpef, nonostante l'esenzione da IMU.



Nel quadro B sezione I una **nuova colonna (colonna 12**) sarà dedicata proprio ai fabbricati, la quale se barrata, indicherà che il reddito fondiario è tassato con le vecchie regole Irpef, nonostante l'esenzione da IMU (es. immobili per usi culturali).

3.3. Immobili di interesse storico-artistico

E' da ricordare, innanzitutto, per quanto riguarda gli immobili di interesse storico – artistico, sono sostanzialmente cambiate le regole di tassazione di tali immobili **dal 01 dicembre 2012.**

Per tali immobili le innovazioni che sono intervenute sono essenzialmente due:

- **l'abrogazione** della previsione di cui all'art.11 della L. n.413/91;
- il nuovo testo dell'art.37 del Tuir che al comma 4-*bis* prevede che per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico la **riduzione sia elevata al 35%.**

Il DL 16/2012 ha **abrogato** il co. 2 dell'art. 11 della legge 413/91 (**criterio della rendita figurativa**), che implicava la determinazione del reddito mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale era collocato il fabbricato.

Le situazioni che oggi si possono presentare sono le seguenti:

a) **Immobili vincolati adibiti ad abitazione principale**
b) **Immobili vincolati tenuti a disposizione**
c) **Immobili vincolati concessi in locazione**

a) Immobili vincolati adibiti ad abitazione principale - Tale immobile concorreva a formare la base imponibile Irpef, anche se in forza dell'art.10, co.3-bis del Tuir la stessa era in sostanza azzerata potendosi dedurre il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenza. Il regime attuale è rimasto inalterato.

b) Immobili vincolati tenuti a disposizione - Tale immobile concorreva a formare la base imponibile Irpef per un importo pari alla sua **rendita rivalutata maggiorata di un terzo**. La rendita era però calcolata moltiplicando la consistenza catastale dell'immobile per la minore delle tariffe d'estimo prevista per le abitazioni della zona censuaria nella quale è situate il fabbricato.

Nel regime attuale l'immobile è da assoggettare ad Imu la cui base imponibile (**con riduzione del 50%)** avrà come riferimento la rendita individuata con riferimento alla tariffa d'estimo propria del fabbricato.

L'assoggettamento ad Imu comporta però che tale immobile non dovrà più scontare né Irpef né addizionali in quanto l'imposta municipale sostituisce, a norma del co.1 dell'art.8 del D.Lgs. n.23/11 anche per la componente immobiliare, l'Irpef e le relative addizionali comunali e regionali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti i beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili.

c) Immobili vincolati concessi in locazione - Non si applicava la regola ordinaria che comportava in caso di locazione la tassazione dell'importo maggiore risultante tra il canone (ridotto del 15%) e la rendita catastale. **Per tale immobile l'importo rilevante ai fini Irpef era sempre l'imponibile catastale**. Nella sostanza tale immobile concorreva a formare la base imponibile Irpef per un importo pari alla sua rendita rivalutata calcolata sempre

APPROFONDIMENTO

moltiplicando la consistenza catastale dell'immobile per la minore delle tariffe d'estimo prevista per le abitazioni della zona censuaria nella quale è situato il fabbricato.

Nel regime attuale la base imponibile torna ad essere calcolata nei modi ordinari con un **maggior abbattimento forfetario pari al 35%.** Sarà proprio questa la situazione in cui saranno evidenti i maggiori aggravi.

Se l'immobile e' locato, oggi il reddito imponibile è il massimo valore tra la **rendita catastale rivalutata e il 65% del canone di locazione.**

Immobili di interesse storico e artistico

(**art. 2, co. 5 del DL 16/2012, conv. L. 44/2012**)

abrogazione del co. 2 dell'art. 11 della legge 413/91 **(CRITERIO DELLA RENDITA FIGURATIVA):**

determinazione del reddito mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato

→ se l'immobile e' locato,

IL REDDITO IMPONIBILE = **MAX (rendita cat. rivalutata e il 65% del canone di locazione)**

→ se l'immobile non e' locato,

L'IMU ASSORBE L'IRPEF E LE ADDIZIONALI (art.8 co.1 del D.Lgs 23/11)

3.4. Immobile parzialmente locato

Nel caso particolare di **immobile parzialmente locato**: si tratta di un immobile non locato per la parte adibita ad abitazione principale e di un immobile locato per la rimanente parte, la situazione va valutata confrontando la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone di locazione eventualmente abbattuto.

E' probabile che debba applicarsi **la sola Imu nel caso in cui l'importo della rendita catastale rivalutata del 5% risulti maggiore del canone annuo di locazione** (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca).

RENDITA CATASTALE RIV. 5%

>

canone locazione abbattuto (15%) o 100% canone (cedolare secca)

→ SOLO IMU

Sono, invece, **dovute sia l'Imu che l'Irpef** nel caso in cui l'importo del canone di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca) sia di ammontare superiore alla rendita catastale rivalutata del 5 per cento.

APPROFONDIMENTO

RENDITA CATASTALE RIV. 5%

<

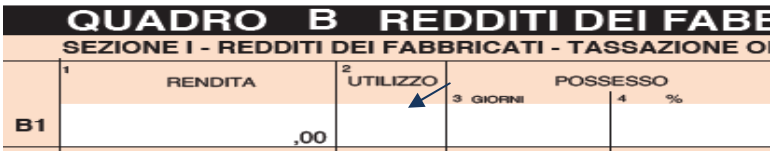
canone locazione abbattuto (15%) o 100% canone (cedolare secca)

→ IMU + IRPEF

Se si tratta di abitazione principale parzialmente locato, va inserito il codice utilizzo :

- "**11**" per l'abitazione principale parzialmente locata con contratto a libero mercato
- o "**12**" per l'abitazione principale parzialmente locata a canone concordato.

nella colonna 2 del quadro B:



Nel caso assimilabile di **immobile locato per parte d'anno**, e dunque con utilizzi diversi in corso d'anno (es. locato per 2 mesi e a disposizione per 10 mesi), l'Agenzia ha affermato che non è ancora chiaro se si applicherà la regola già conosciuta ai fini Irpef del confronto tra la rendita catastale rivalutata e il canone o se debba essere adottata una tecnica analoga a quella utilizzata per la cedolare secca, di considerare i periodi come fossero due immobili distinti.

3.5. Le novità del quadro E

Per le spese relative a interventi di recupero del patrimonio edilizio sostenute dal **26.06.2012 al 30.06.2013** la detrazione Irpef è elevata **dal 36% al 50%,** nel limite di spesa di 96.000 euro.
Dal 1° di luglio 2013 si passerà definitivamente al 36%.

La medesima detrazione è estesa agli interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, se è stato dichiarato lo stato di emergenza.

Non è più prevista tuttavia la **rateazione in 5 o 3 rate** annuali per i contribuenti di età non inferiore a 75 e 80 anni.
La **detrazione del 55%** è estesa anche alle spese per interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.

APPROFONDIMENTO

LA MISURA DELLA DETRAZIONE

Le nuove regole

La detrazione per gli interventi di ristrutturazione edilizia sarà pari al

- **36%** per le spese sostenute fino al 25 giugno 2012 su un importo massimo di **48.000 euro**;
- **50%** per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013 su un importo massimo di **96.000 euro**.

3.6. La nuova destinazione dell'8 per mille

Il contribuente può destinare:

- **l'otto per mille** del gettito Irpef allo Stato, oppure a una Istituzione religiosa;
- il **cinque per mille** della propria Irpef a determinate finalità.

Tali scelte non sono in alcun modo alternative tra loro e **possono, pertanto, essere espresse entrambe** e non determinano maggiori imposte dovute.

Per esprimere le scelte, il contribuente deve compilare l'apposita scheda (**Mod. 730-1**) da presentare integralmente **anche nel caso in cui sia stata operata soltanto una delle scelte consentite.**

Anche i contribuenti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione, **possono comunque effettuare la scelta** per la destinazione dell'otto e del cinque per mille dell'IRPEF. Questi utilizzeranno l'apposita scheda allegata allo schema di certificazione unica (CUD 2013) o al modello UNICO Persone Fisiche 2013 e seguendo le istruzioni per le modalità di presentazione.

In particolare, il contribuente aveva fino al 2011 ed ha anche per il 2012 la facoltà di destinare una quota pari **all'otto per mille** del gettito IRPEF:

1. a scopi di **interesse sociale** o di carattere umanitario a diretta gestione statale;
2. a scopi di carattere religioso o caritativo a diretta gestione della **Chiesa cattolica**;
3. ad interventi sociali, assistenziali, umanitari e culturali in Italia e all'estero, sia direttamente sia attraverso un ente appositamente costituito da parte **dell'Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del 7° giorno;**
4. ad interventi sociali ed umanitari anche a favore dei Paesi del terzo mondo da parte delle **Assemblee di Dio in Italia;**
5. a scopi di carattere sociale, assistenziale, umanitario o culturale a diretta gestione della **Chiesa Valdese, Unione delle Chiese metodiste e Valdesi;**
6. agli interventi sociali, assistenziali, umanitari e culturali in Italia e all'estero, direttamente dalla **Chiesa Evangelica Luterana in Italia** e attraverso le Comunità ad essa collegate;
7. alla **tutela** degli **interessi religiosi degli ebrei in Italia**, per la promozione della conservazione delle tradizioni e dei beni culturali ebraici, con particolare riguardo alle attività culturali, alla

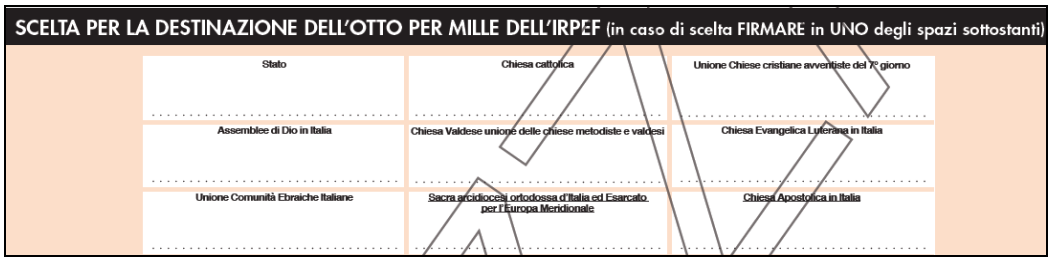
APPROFONDIMENTO

salvaguardia del patrimonio storico, artistico e culturale, nonché ad interventi sociali e umanitari volti alla tutela delle minoranze contro il razzismo e l'antisemitismo a diretta gestione dell'Unione delle Comunità Ebraiche.

Dall'anno d'imposta 2012 è possibile destinare una quota pari all'**8 per mille** del gettito Irpef anche alla:

- **Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia** ed **Esarcato per l'Europa Meridionale**
- o alla **Chiesa apostolica in Italia.**

Il modello si presenta in questa nuova veste:



Di conseguenza è possibile dedurre ai fini Irpef **fino a 1.032,91 euro**, le erogazioni liberali in denaro effettuate a tali due nuovi enti.

3.7. L'introduzione della franchigia di 40 euro per il contributo SSN deducibile

Nuovo campo (**campo 1**) dedicato all'interno della Sezione II e del **rigo E21** al contributo sanitario obbligatorio per l'assistenza erogata nell'ambito del Servizio sanitario nazionale (SSN) effettivamente versato nel 2012 con il premio di assicurazione di responsabilità civile per i veicoli (**RCA autoveicoli**).

Dal 2012 tali contributi sono deducibili dal reddito complessivo **solo per la parte che eccede 40 euro**, viene introdotta una sorte di franchigia.

In **colonna 2** del **rigo E21** vanno, invece, indicati gli importi dei contributi previdenziali e assistenziali obbligatori e volontari versati all'ente pensionistico di appartenenza, diversi dal contributo SSN. La deduzione spetta anche se gli oneri sono stati sostenuti per i familiari fiscalmente a carico.

APPROFONDIMENTO

3.8. Le novità del quadro F

I dati relativi agli **acconti** per il 2012 ricalcolati in presenza di redditi derivanti dagli immobili riconosciuti di interesse storico-artistico vanno indicati nelle **colonne da 7 a 10 del rigo F1:**

QUADRO F ACCONTI, RITENUTE, ECCEDENZE E ALTRI DATI

SEZIONE I - ACCONTI IRPEF, ADDIZIONALE COMUNALE E CEDOLARE SECCA RELATIVI AL 2012

F1	Acconto IRPEF 2012	1 Prima rata	,00	Acconto Addizionale Comunale 2012	3 Trattenuto Mod. 730/2012	,00	Acconto cedolare secca 2012	5 Prima rata	,00	Acconti ricalcolati immobili storici	7 Differenza	,00	9 Imponibile add.le comunale	,00
		2 Seconda o unica rata	,00		4 Versato con Mod. F24	,00		6 Seconda o unica rata	,00		8 Acconto IRPEF	,00	10 Acconto add.le comunale	,00

La novità normativa, che ha interessato gli immobili di interesso storico-artistico, pur applicandosi a partire dal periodo d'imposta **successivo a quello in corso al 31 dicembre 2011**, ha infatti inciso, per espressa previsione del comma 5-septies dell'articolo 4 del Dl 16/2012, anche sugli **acconti** Irpef e Ires 2012, versati lo scorso **30 novembre 2012.**

Infatti, il comma 5-septies dell'art.4 della L. 44/2012 stabilisce che **"***Le disposizioni di cui al comma 5-sexies si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2011 (**2012**). **Nella determinazione degli acconti dovuti** per il medesimo periodo di imposta si assume, quale imposta del periodo precedente, **quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni** di cui al comma 5-sexies.* "

Quindi i proprietari di questi fabbricati (privati, imprese o enti) dovevano determinare l'acconto storico sulla base dell'imposta 2011 rideterminata come se le novità fossero già in vigore.

Anche la **Circolare n. 19/E del 01 giugno 2012** punto 5.4 ha chiarito che vanno rideterminati gli acconti relativi all'IRPEF e all'addizionale comunale all'IRPEF da parte di un contribuente che nell'anno 2011 abbia percepito un **reddito di fabbricati derivante dalla locazione di un immobile riconosciuto di interesse storico**.

Pertanto, il contribuente doveva:

1. **ridurre il proprio reddito complessivo** relativo all'anno 2011 (indicato nel rigo 11 del prospetto di liquidazione 730/3 del modello 730/2012 o nel rigo RN1, colonna 5, del modello UNICO PF 2012) di un importo pari al **reddito** del fabbricato locato, pari alla **rendita determinata in base alla minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato** il fabbricato (periodo e percentuale di possesso);

APPROFONDIMENTO

2. **determinare il reddito del fabbricato** in base alle disposizioni introdotte dal DL n. 16/2012 (massimo tra rendita catastale effettiva dell'immobile rivalutata del 5 % (periodo e percentuale di possesso) e canone di locazione ridotto del 35% - (percentuale di possesso);
3. **sommare il risultato di tale operazione al reddito complessivo relativo all'anno 2011** come sopra ridotto.

Il versamento era differito al 30 novembre 2012

- Ove gli acconti ricalcolati in base alle nuove disposizioni siano di importo superiore rispetto a quello evidenziato nel prospetto 730/3, il contribuente deve provvedere a un **versamento integrativo** nei termini ordinari tramite il modello di pagamento F24, utilizzando gli appositi **codici tributo**.
- Tenuto conto che la legge di conversione n. 44 del 2012 è entrata in vigore il 29 aprile 2012, dunque a campagna dichiarativa già iniziata, al fine di consentire ai contribuenti un termine congruo per determinare correttamente gli acconti, egli poteva essere versati **entro il 30 novembre 2012,** termine per effettuare il pagamento della seconda rata di acconto IRPEF, senza applicazione di sanzioni.
- Sulla quota della differenza come sopra calcolata che, in assenza di tale differimento, dovrebbe essere versata con la prima rata di acconto**, sono dovuti gli interessi nella misura del 4 per cento annuo** (D.M. 21 maggio 2009) prevista per i pagamenti rateali, di cui all'art. 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

4. LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE NEI CONTRATTI DI APPALTO

4.1 Premessa

La disciplina della responsabilità solidale negli appalti, prevede, in sintesi, che **l'appaltatore risponda in solido con il subappaltatore**, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario:

- delle **ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente;
- del versamento **dell'imposta sul valore aggiunto**;

dovuta dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

Tale obbligo sussiste anche per il committente nei confronti dell'appaltatore, pena l'applicazione di una sanzione amministrativa che varia **da 5.000 euro a 200.000 euro.**

4.2 I chiarimenti della Circolare n.40/E

Con la **C.M. 40/E/2012** l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che l'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali può essere rilasciata attraverso l'asseverazione di un responsabile del CAF o di un soggetto abilitato, oltreché mediante una dichiarazione sostitutiva.

Con il citato intervento di prassi, l'Amministrazione Finanziaria ha preso posizione su due questioni attinenti alla disciplina sulla responsabilità solidale. In particolare, l'Amministrazione Finanziaria è intervenuta chiarendo:

- la **data di entrata in vigore** dell'art. 13-ter, D.L. 83/2012;
- il **soggetto** avente titolo per poter attestare la regolare esecuzione degli adempimenti richiesti.

Debbono trovare applicazione le disposizione dell'art.13-ter del DL 83/2012 solo per i contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della norma, ossia **dal 12 agosto 2012** (e non dal 26 giugno 2012, in quanto i termini decorrono dalla data in cui è stato approvato l'emendamento al DL 83/2012). Non solo ma per i **pagamenti effettuati** a partire dal 60° giorno successivo all'entrata in vigore, cioè **dall' 11 ottobre 2012,** ai sensi della L. 388/200.

Quindi, per i **contratti stipulati a luglio 2012**, cioè prima dell'entrata in vigore della norma (12 agosto 2012), anche se i pagamenti vengono effettuati successivamente e cioè dall'11 ottobre 2012, rimane applicabile l'art.35 del DL 223/2006 nella sua versione originaria e **non la nuova disciplina.**

APPROFONDIMENTO

4.3 I dubbi ancora aperti

Nonostante i chiarimenti, l'intervento dell'Amministrazione Finanziaria ha lasciato aperte numerose questioni, quali:

1. **l'ambito oggettivo di applicazione** dei commi 28 e 28-ter dell'art. 35 del DL 223/2006 (solo all'appalto di **opere e servizi** o anche alle **forniture**);
2. la questione relativa alla **definizione di appalto**;
3. l'ambito oggettivo di applicazione **limitato all'attività edilizia** o a tutte le attività che presuppongono un appalto;
4. il coinvolgimento dei **privati** nella filiera dell'appalto/subappalto e la non applicazione della norma **se non sussiste una filiera con un rapporto trilaterale** (committente – appaltatore e subappaltatore).

Analizziamo i suddetti dubbi.

4.3.1 L'ambito oggettivo di applicazione

I commi dell'art.35 del DL 223/2006 che delimitano **l'ambito oggettivo** della nuova disciplina sono i seguenti:

- **comma 28:**

"***In caso di appalto di opere o di servizi,*** *l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto. La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al periodo precedente, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi di cui al primo periodo può essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione dei soggetti di cui all'articolo 35, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e all'articolo 3, comma 3, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore. Gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido".*

- **comma 28-ter**: *"Le disposizioni di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai **contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi** conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni. Sono escluse dall'applicazione delle predette disposizioni le stazioni appaltanti di cui all'articolo 3, comma 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163".*

Dunque se il comma 28 delinea un certo ambito oggettivo (**contratti di appalto di opere e servizi**), il comma 28-ter ne delinea un altro ben più esteso (**anche per le forniture).**
Va detto che con un emendamento messo a punto dai relatori Vicari e Bubbico (Pdl e PD) al Decreto Crescita 2.0 (DL 179/2012) in commissione industria al Senato, purtroppo in stand-by, viste le novità nel panorama politico, si volevano apportare modifiche al testo normativo originario proprio in relazione all'eliminazione del termine "**fornitura**" dal comma 28-*ter*, rendendo così l' ambito di applicazione oggettivo certo .
Dovremmo aspettare per capire se tale emendamento vedrà mai l'approvazione definitiva.

4.3.2. La definizione di appalto

Il secondo dubbio riguarda la stessa definizione di appalto.
L'art.1655 del c.c. definisce l'appalto come il contratto col quale una parte assume, con **organizzazione dei mezzi necessari** e con **gestione a proprio rischio**, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro.
E' dunque una definizione civilistica che comporta due elementi essenziali perché si possa parlare di appalto e non di contratto d'opera:

- la necessità che il soggetto esecutore dei lavori abbia **un'organizzazione di mezzi propri** (e non messi a disposizione dal committente ad es. con un contratto di comodato);
- che egli stesso **si assuma il rischio d'impresa** (si pensi all'artigiano in mono-committenza che deve preoccuparsi della sola esigibilità del credito nei confronti dell'unico committente e di nient'altro, ecco è difficile contemplare in una situazione del genere un contratto di appalto o subappalto e addirittura d'opera, date le novità della Riforma Fornero).

Ad esempio, si pensi al caso del professionista che ha una propria organizzazione interna di mezzi, il quale predispone comunicazioni Black List e Intrastat per i propri clienti e si avvale di un altro studio per l'invio dei modelli precompilati; tale situazione configura un contratto di appalto vero e proprio.

Egli può rifiutarsi di effettuare il pagamento della prestazione, se non riceve preventivamente l'autocertificazione da parte dell'altro studio circa il pagamento dell'Iva e delle ritenute di lavoro dipendente per quell'appalto.

Dunque, l'appalto si contraddistingue per **organizzazione dei mezzi necessari** e **gestione a proprio rischio**.
Tali elementi, tuttavia, non sono sempre sufficienti a qualificare un contratto di appalto. È bene sottolineare, infatti, che si **è in presenza d'un contratto d'appalto o d'opera se l'oggetto effettivo e prevalente dell'obbligazione assunta dal produttore-venditore è la realizzazione d'un *opus unicum* o anche d'un *opus derivato* dalla serie** (Cassazione Civile, Sez. II (Sent.), 30. 04. 2012, n. 6636), ma oggetto di sostanziali adattamenti o modifiche a richiesta del destinatario, laddove la fornitura della materia è un semplice elemento concorrente nel complesso della realizzazione dell'opera e di tutte le attività a tal fine intese.

Ad esempio un'industria che produce tre tipologie di macchinari in serie (uno da 15 metri, uno da 5 e uno da 1 metro lineare) e tali macchinari vengono comunque adattati all'esigenza del cliente in fase di installazione, fa sì che si venga a configurare un contratto di appalto, in quanto implica una lavorazione *tailor-made*.

Contratti d'opera

Il comma 28-ter dell'articolo 35 del DL 4 luglio 2006, n. 223, così come modificato dall'articolo 13-ter del D.L. 83/2012, dispone che le norme in materia di responsabilità solidale si applicano "*in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi [...]*".
Dal tenore letterale della norma **appare inequivocabile l'esclusione dei contratti d'opera** dall'ambito oggettivo di applicazione delle previsione normativa che riguarda **esclusivamente i contratti di appalto e i contratti derivati di subappalto**.
Non appare possibile né plausibile un intervento dell'Amministrazione Finanziaria che ampli il dettato normativo ricomprendendovi tipologie negoziali non espressamente ricomprese.

4.3.3. Il settore economico d'intervento

Altro dubbio riguarda il settore economico d'intervento. Come precedentemente accennato, le numerose difficoltà interpretative riguardano principalmente la questione della potenziale **applicabilità al di fuori del settore edilizio della nuova disciplina.**
Secondo un filone della dottrina sarebbe ipotizzabile che il provvedimento interessi **soltanto le imprese del settore edilizio**, in quanto l'articolo 13- ter del D.L. 83/2012 è inserito nel titolo I

che reca "*Misure urgenti per le infrastrutture l'edilizia ed i trasporti*" del capo III a sua volta dedicato alle "Misure per l'edilizia".
Secondo altra dottrina, definire un ambito oggettivo di applicazione della norma in base a un capo in cui è inserito è un'intuizione troppo leggera, soprattutto se si verifica che l'art.35 del DL 223/2006 che è oggetto della modifica normativa è titolato più in generale a "*Misure di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale*".
Da tale rubrica si dovrebbe ipotizzare, invece, che la norma era rivolta al contrasto generalizzato dell'evasione fiscale, quindi applicabile **a tutti i settori economici**.

La nostra tesi (che vuole creare delle speranze nel contribuente che verranno successivamente confutate dall'amministrazione) è che la norma in questione **riguardi esclusivamente il settore edilizio**.
Infatti, se è vero che "*Rubrica legis non est lex*", ovvero: "La rubrica (ossia il titolo) della legge non è legge", l'orientamento giurisprudenziale prevalente ritiene che l'intitolazione di una norma rappresenta un elemento interpretativo che può valere a chiarire il significato da attribuire ad essa, in quanto coincide con il suo contenuto o quanto meno da esso non sia contraddetto (Consiglio di Stato 7 marzo 1972, n.163).

Nota bene

Di conseguenza, è noto che la rubrica del testo normativo ha valore interpretativo, quindi è **idonea ad attribuire un certo senso alla legge in quanto non contraddetto dal suo contenuto**.

Nel caso di specie, il contenuto dell'art. 13- ter, D.L. 83/2012, non chiarisce il settore economico d'intervento.
Inoltre, l'articolo 13 –ter è rubricato "*Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore*" non escludendo, di fatto, l'applicazione generalizzata della norma.
Tuttavia, l'inclusione della norma nel capo III, intitolato "*Misure per l'edilizia*", chiarisce il significato della norma, delimitando il perimetro d'azione al solo settore edilizio.
Una diversa interpretazione potrebbe avvenire non considerando l'inserimento della norma in un contesto ben delineato e appositamente rubricato.
Pertanto, a nostro avviso, è opportuno ritenere **applicabile la norma esclusivamente al settore edilizio**.

4.3.4. I committenti privati e il contratto di appalto senza subappaltatori

Un ulteriore dubbio nasce in relazione al coinvolgimento dei **privati** nella filiera dell'appalto/subappalto e in relazione alla non applicazione della norma, **se non sussiste una filiera con un rapporto trilaterale** (committente – appaltatore e subappaltatore).

Per quanto riguarda il dubbio circa l'applicabilità della nuova disciplina ai soli contratti di appalto che **non prevedono subappaltatori**, si ritiene che la norma valga **anche** in tale fattispecie.
Ci si è chiesti sostanzialmente se **in caso di assenza del subappalto** la norma debba applicarsi comunque. I rapporti contrattuali tra committente – appaltatore e subappaltatore sono rapporti che devono per forza essere trilaterali o valgono anche se sono bilaterali (committente – appaltatore)?

Si ritiene decisivo quanto espresso nel **comma 28-bis:**

Normativa

Il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al comma 28, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati ***correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori****. Il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore. L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 200.000 se gli adempimenti di cui al comma 28 non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore. Ai fini della predetta sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall'appaltatore.*

In tale comma si richiede al committente di verificare la corretta esecuzione dei versamenti Iva e delle ritenute eseguite "*dall'appaltatore e dagli* ***eventuali*** *subappaltatori*".
L'aggettivo "**eventuali**" evidentemente rende inequivocabile la volontà del legislatore di volere comprendere anche i contratti d'appalto dove esiste soltanto un committente e un appaltatore.
In sostanza, la norma opera anche per i contratti d'appalto dove esiste soltanto un committente e un appaltatore e dunque la sanzione amministrativa può essere applicata al committente anche se non vi fosse subappalto.

Il committente in base a quanto indicato nel **comma 28-bis** è responsabile nel caso di irregolari inadempimenti sia dell'appaltatore che del subappaltatore. Se ipotizziamo una situazione in cui il **committente sia un privato** persona fisica e nell'appalto intervengano quali **appaltatore e subappaltate due esercenti attività d'impresa,** è chiaro che il contratto tra questi ultimi due è concluso "*da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*".

Qui la norma potrebbe applicarsi in tutte le sue parti e anche in quella che prevede una responsabilità sanzionatoria del committente per le irregolarità del subappaltatore.
Dunque, se un privato commissiona a un'impresa edile la ristrutturazione dell'immobile adibito ad abitazione principale e quest'ultima si avvalesse di manodopera esterna con un contratto di subappalto, si configurerebbe un rapporto tra due soggetti IVA e dunque scaturirebbe una responsabilità amministrativa per il committente nel caso in cui provvedesse al pagamento delle SAL, senza preoccuparsi della fedeltà fiscale dell'appaltatore e del subappaltatore.
Nel caso, invece, in cui non vi fosse subappalto e i lavori venissero svolti dall'appaltatore senza esternalizzazioni, non si configurerebbe in capo al committente alcuna responsabilità per tale verifica, perché non sussiste un rapporto tra soggetti IVA.
Oltretutto, il committente privato potrebbe nel contratto specificare che non autorizza l'appaltatore all'utilizzo di subappaltatori per il compimento dell'opera, pena la nullità del contratto.
Tale comportamento potrebbe essere una delle forme di difesa dinanzi l'applicazione di una sanzione per mancata verifica.

4.4 La responsabilità in ambito IVA

Si ricorda, analogamente, come **l'art. 60-bis del Decreto IVA** specifica in tal senso che se il privato acquista un immobile da un'impresa edile e il prezzo pagato fosse diverso da quello reale, nell'eventualità in cui l'impresa non versasse l'imposta dovuta (IVA), **ne risponderebbe il committente privato solidalmente** dinanzi alla pretesa tributaria dell'Amministrazione Finanziaria.

5. IMU: RAVVEDIMENTI E RIMBORSI

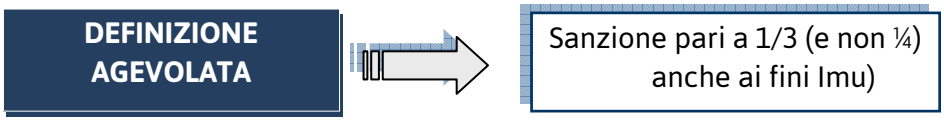
5.1. Come sanare gli errori o gli omessi versamenti

Le **violazioni** in materia di IMU che determinano l'irrogazione di una **sanzione**, riguardano principalmente:

1. l'omissione (parziale o totale) del versamento dell'imposta;
2. l'omissione o l'infedeltà della dichiarazione IMU presentata;
3. la mancata esibizione o trasmissione di atti o documenti richiesti (questionari)

Si ricorda che a contestazione della violazione non collegata all'importo del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del 5° anno successivo** a quello in cui la violazione è stata commessa.

Il MEF con la **Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF, ha chiarito che** la modifica della misura delle sanzioni applicabili nel caso di definizione agevolata, ora pari ad un terzo, si applica anche ai tributi locali, e quindi anche all'IMU.



Le nuove misure sanzionatorie si applicano **esclusivamente alle violazioni commesse a partire dal 6 dicembre 2011** (data di entrata in vigore del D.L. n. 201/2011):

- ⇨ pertanto, nel caso in cui il comune abbia notificato **avvisi di accertamento ICI** per periodi antecedenti al 6 dicembre 2011, all'eventuale definizione agevolata andranno applicate le sanzioni nella misura più favorevole di un quarto, in quanto le violazioni sono state commesse precedentemente alla suddetta data.

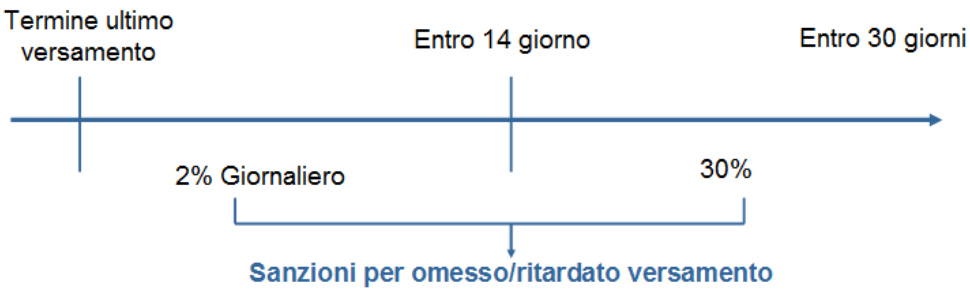
5.1.1 Omesso o insufficiente versamento dell'imposta

L'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, stabilisce che per omesso o insufficiente versamento nel termine previsto si applica la **sanzione amministrativa pari al 30%** della somma non versata.

La sanzione non si applica, però, in caso di versamento tempestivo ad ufficio o concessionario diverso da quello competente (art. 13, comma 3, D.Lgs. n. 471/1997).

APPROFONDIMENTO

Nel caso in cui il soggetto effettui il pagamento **entro il 14° giorno dalla scadenza**, è prevista una riduzione di tale sanzione in rapporto ai giorni di ritardo, pari **al 2% giornaliero**, come previsto dal nuovo art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/97. Il D.L. n. 98/2011, modificando l'art. 13, D.Lgs. n. 471/97, è intervenuto sulla disciplina delle sanzioni estendendo la possibilità di rimodulare la sanzione pecuniaria per omesso o insufficiente versamento **(30%)** a tutti i tributi se il contribuente sana la violazione **entro il termine di 14 giorni**. La sanzione edittale del **30%,** infatti, in tale ipotesi è ridotta a **1/15** per ogni giorno di ritardo, pari, pertanto, al **2%** giornaliero.

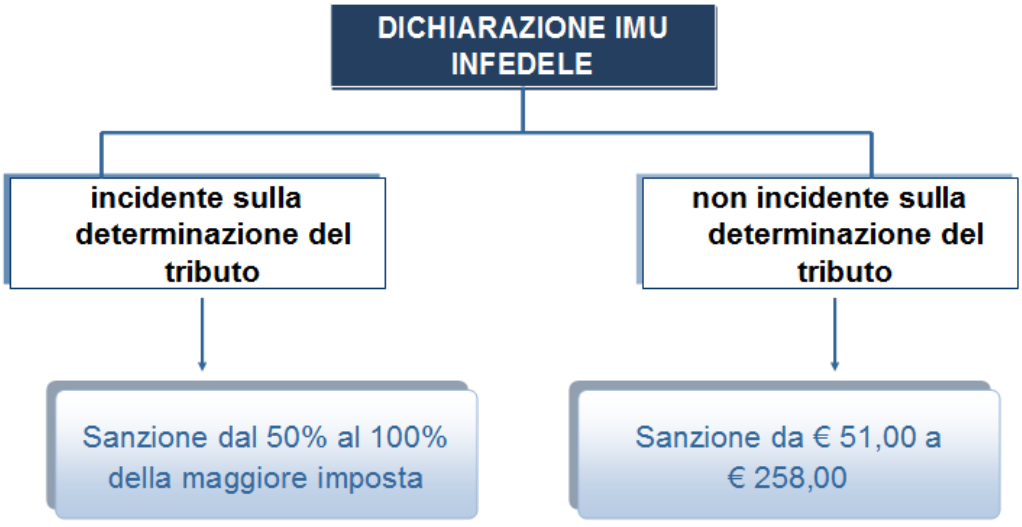


5.1.2 Infedele dichiarazione

È definita **"infedele"** una dichiarazione che, pur presentata entro i corretti termini, contiene dati non corrispondenti a quelli reali. È però necessario differenziare a seconda che gli errori contenuti nella dichiarazione infedele presentata dal contribuente, **incidano o meno sulla determinazione del tributo.**

Infatti, se l'errore contenuto nella dichiarazione IMU:

- ⇨ incide sulla determinazione dell'imposta, tale violazione è punita con una sanzione amministrativa compresa tra il **50 ed il 100%** della maggiore imposta dovuta (art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 504/1992);
- ⇨ non incide sulla determinazione dell'imposta, la violazione è punita con una sanzione compresa tra **€ 51,00** ed **€ 258,00** (art. 14, comma 3, D.Lgs. n. 504/1992).

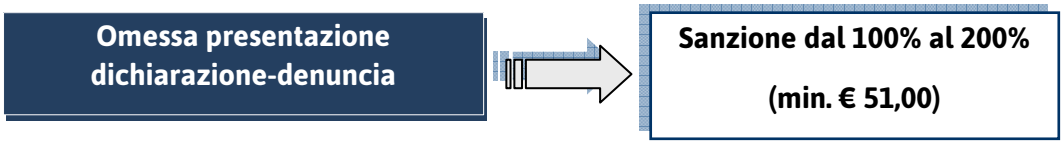


5.1.3 Omessa presentazione della dichiarazione

Una dichiarazione IMU è da considerarsi omessa se inoltrata agli uffici competenti **oltre 90 giorni** dal termine ordinario per la presentazione.

> Ricorda
> Una dichiarazione IMU presentata nei 90 giorni seguenti alla scadenza ordinaria è considerata "tardiva"; per tale violazione è possibile fruire del **ravvedimento operoso.**

L'omessa presentazione della dichiarazione IMU è punita con la sanzione dal 100 al 200% del tributo dovuto, con un minimo di **€ 51,00** (art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 504/1992).



5.1.4 Mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti

La mancata esibizione o trasmissione agli organi accertatori di atti e documenti utili ai fini dell'attività di accertamento è punita con la sanzione da **€ 51,00** a **€ 258,00** (art. 14, comma 3, D.Lgs. n. 504/1992). Identica sanzione è inoltre applicabile nel caso di mancata restituzione ovvero mancata o infedele compilazione di questionari ricevuti dagli organi di controllo.

N.B. A detta violazione non è applicabile l'istituto del ravvedimento operoso!!!

5.1.5 Violazioni puramente formali

Il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, intervenendo sull'art. 6, D.Lgs. n. 472/1997, ha disposto che nel caso di **violazioni puramente formali**, vale a dire quelle che:

- non ostacolano l'attività di controllo e
- non sono collegate ad un minor versamento d'imposta;

non possono essere applicate sanzioni. Tale principio si ritiene sia applicabile anche in materia di IMU (così come in materia di ICI).

Infatti, benché il D. Lgs. n.23/2011 non intervenga direttamente sulla disciplina delle sanzioni in ambito di finanza locale, sembra corretta l'estensione a tale imposta delle modificazioni apportate all'art. 6, D.Lgs. n. 472/97 relativamente alle cause di non punibilità, dato che l'art. 16, D.Lgs. n 473/97 recita: *"alle violazioni in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per le violazioni tributarie [...]"*.

Tale orientamento è inoltre confermato dall'articolo 10, comma 3, Legge n. 212/2000, che prevede la **non punibilità dell'errore** commesso dal contribuente "*quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta*".

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

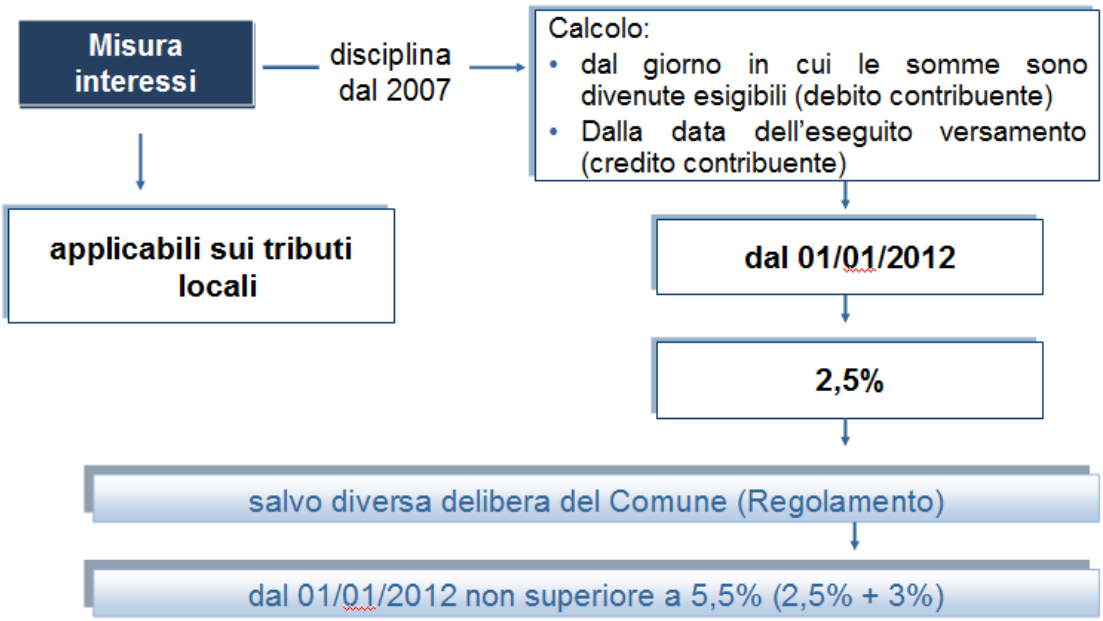
INTERESSI APPLICATI DAL COMUNE

In generale la misura degli interessi applicabili nel caso di somme a debito (a seguito di accertamento) e a credito (rimborsi) è pari al tasso di interesse legale con maturazione giorno per giorno.

Tuttavia, è previsto che i Comuni possano deliberare, tramite proprio Regolamento, la misura degli interessi, che deve comunque essere compresa nel limite di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso legale.

In particolare, dato che la disposizione della Legge n. 296/2006 ric**onosce agli enti impositori la potestà di stabilire la misura di interessi applicabili** ai tributi locali vanno differenziate le seguenti due ipotesi:

- il Comune non ha deliberato alcunché circa la misura degli interessi applicabili **Il tasso applicabile è pari a quello legale**, previsto dalla normativa generale, pari dal 1° gennaio 2012**, al 2,5%** (misura così stabilita dal Decreto 12 dicembre 2011). Si ricorda che dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2011 la misura del tasso d'interesse era pari all'1,5%;
- il Comune ha deliberato la misura degli interessi applicabili: **il tasso di interesse applicabile è quello definito dal Comune nella propria delibera;** si ricorda che detto tasso può essere al massimo superiore del 3% rispetto a quello statale e pertanto, considerando che è attualmente in vigore la misura dell'2,5%, il tasso disposto dal Comune deve essere compreso tra il 2,5% ed il 5,5%.



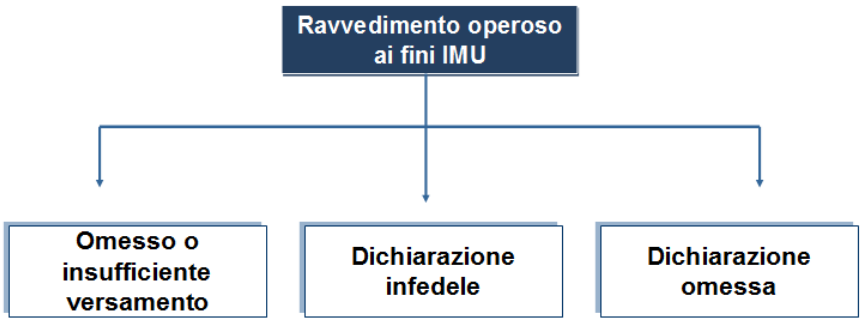
IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997 disciplina l'istituto del ravvedimento operoso, mediante il quale è possibile **regolarizzare**, nel rispetto delle condizioni, **alcune violazioni inerenti i tributi erariali**. Esso risulta applicabile anche in materia di tributi locali, e quindi di IMU per effetto della norma di rinvio contenuta nell'art. 16, D.Lgs. n. 473/1997. Il ravvedimento operoso dei tributi locali trova le stesse limitazioni previste per le imposte dirette, per l'IVA e per le violazioni commesse dal sostituto d'imposta, vale a dire:

- la violazione non deve essere già stata constatata;
- non devono essere iniziati accessi, ispezioni o verifiche relativi al tributo oggetto di regolarizzazione;
- non devono essere iniziate altre attività amministrative di accertamento di cui l'interessato abbia avuto formale conoscenza. In presenza di tali condizioni, il ravvedimento comporta la riduzione alla misura minima della sanzione applicabile.

Le violazioni regolarizzabili mediante il **ravvedimento operoso**, con riguardo all'IMU sono:

a) **omesso o insufficiente versamento d'imposta**;
b) **infedeltà**
c) **o omissione della dichiarazione**.



A) RAVV. OPEROSO PER OMESSO O INSUFFICIENTE VERSAMENTO IMU

È necessario effettuare una prima distinzione a seconda che il contribuente intenda fruire del ravvedimento operoso:

- ⇨ **"sprint" o "brevissimo"**, con regolarizzazione entro il 14° giorno dalla scadenza;
- ⇨ "**breve**" con regolarizzazione dal 15° giorno dal termine di pagamento previsto al 30° giorno successivo alla scadenza;
- ⇨ **"lungo"**, con regolarizzazione entro un anno dalla violazione.

Le **sanzioni ridotte**, applicabili in caso di ravvedimento operoso per omesso versamento sono:

- "ravvedimento brevissimo": **0,2% per ogni giorno** di ritardo (un quindicesimo del 3%), se il versamento del tributo viene eseguito entro quattordici giorni **dal 17 dicembre 2012** (scadenza originaria del saldo);
- ravvedimento breve: **3% (1/10 del 30%),** quando il pagamento omesso viene eseguito dal quindicesimo al trentesimo giorno successivo alla scadenza;
- ravvedimento lungo: **3,75 % (1/8 del 30%)** per i pagamenti eseguiti dal trentunesimo giorno entro un anno dalla violazione.

APPROFONDIMENTO

RAVVEDIMENTO FINO AL 14° GIORNO – Per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a 15 giorni, la **sanzione del 30%** è, quindi, **ridotta in misura pari a 1/15** per ogni giorno di ritardo:

- ⇨ per ogni giorno si applica una **sanzione del 2%** con la conseguenza che la misura della stessa è differenziata a seconda del momento in cui viene sanata la posizione.

Se il versamento è effettuato entro 14 giorni dalla scadenza, la riduzione di 1/10 prevista in caso di ravvedimento operoso è applicabile anche alla sanzione (2%) riferita a ciascun giorno di ritardo.

Esempio

Un contribuente ha omesso un saldo Imu di 1.500 euro ed che esegue il versamento con le mini-sanzioni e gli interessi, **lunedì 24 dicembre 2012**, cioè sette giorni dopo la scadenza. In questo caso, la sanzione applicabile è pari all'1,40% e gli interessi sono dovuti nella misura del 2,5% per i sette giorni di ritardo.
Il versamento da effettuare è perciò pari a 1.500 euro, più la sanzione di 21 euro (1,40% di 1.500), più gli interessi di 0,72 euro, in totale 1.521,72 euro. Nel modello F24, per effetto dell'arrotondamento all'unità di euro, si indica perciò l'importo totale di 1.522,00 euro.

RAVVEDIMENTO DAL 15° AL 30° GIORNO - L'**art. 13, lett. a) del D.Lgs. n. 472/1997** stabilisce che chi omette di versare il dovuto a titolo di IMU (saldo o acconto), può sanare la violazione beneficiando della riduzione della sanzione, ad 1/10 della sanzione ordinaria, pari al 30% se il versamento avviene tra il 15° e il 30° giorno dalla data di scadenza del termine. La **sanzione ridotta** risulta pertanto pari al **3%.** Oltre al tributo ed alla sanzione ridotta, devono essere corrisposti gli interessi legali con maturazione giorno per giorno.

RAVVEDIMENTO OPEROSO LUNGO - Ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b), D.Lgs. n 472/1997, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene:

- entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore, la sanzione è ridotta ad un ottavo (3,75%) dell'importo non versato. Il termine di presentazione della dichiarazione ICI, se il Comune competente non deliberava diversamente, era legato a quello previsto per la dichiarazione dei redditi.

Pertanto il mancato o insufficiente versamento, in acconto o saldo, poteva venir sanato, tramite l'istituto del ravvedimento "lungo" entro il termine per la presentazione della dichiarazione ICI relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (in linea generale, entro il 30 settembre del periodo d'imposta successivo).
In definitiva, è verosimile che la regolarizzazione mediante ravvedimento operoso "lungo", che consente di beneficiare della sanzione ridotta pari al **3,75% dell'imposta (1/8 del 30%),** ai fini IMU possa avvenire entro un anno dall'omissione o dall'errore, non essendo riscontrabile il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Al riguardo, tuttavia, è auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che:

- ✓ in caso di ravvedimento, le sanzioni e gli interessi sono versati unitamente all'imposta dovuta in ragione della quota spettante al Comune a allo Stato, **non è previsto pertanto uno specifico codice tributo**;
- ✓ sul modello F24 è necessario barrare l'apposita casella "Ravv.", per dichiarare che il pagamento avviene a seguito di ravvedimento operoso.
- ✓ nello spazio "*Anno di riferimento*" deve essere indicato l'anno d'imposta cui si riferisce il pagamento quindi nel caso di ravvedimento va indicato l'anno in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

APPROFONDIMENTO

VIOLAZIONE	SANZIONE RIDOTTA	TERMINE PER IL RAVVEDIMENTO
MANCATO O INSUFFICIENTE PAGAMENTO DELL'ACCONTO O DEL SALDO	**0,2%** per ogni giorno di ritardo	Entro il 14° giorno dalla data della commissione della violazione
	1/10 del minimo, pari al 3%	Dal 15° al 30° giorno dalla data della commissione della violazione
	1/8 del minimo, pari al 3,75%	Oltre 30 giorni dalla data della commissione della violazione, ma entro un anno dall'omissione o dall'errore
DICHIARAZIONE INFEDELE (OMISSIONI O ERRORI NELLA DICHIARAZIONE INCIDENTI SULLA DETERMINAZIONE O SUL PAGAMENTO DEL TRIBUTO)	**1/8 del minimo**, pari al 6,25% (1/8 di 50%)	Entro un anno dall'omissione o dall'errore, presentando dichiarazione rettificativa

VIOLAZIONE	SANZIONE RIDOTTA	TERMINE PER IL RAVVEDIMENTO
DICHIARAZIONE INFEDELE (OMISSIONI O ERRORI NELLA DICHIARAZIONE NON INCIDENTI SULLA DETERMINAZIONE O SUL PAGAMENTO DEL TRIBUTO)	**1/8 del minimo,** pari a 6 euro (1/8 di 51 euro)	Entro un anno dall'omissione o dall'errore, presentando dichiarazione rettificativa
TARDIVA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	**1/10 del minimo,** pari a 5 euro (1/10 di 51 euro) se non è dovuta imposta **1/10 del minimo**, pari al 10% se è dovuta imposta	Entro 90 giorni dalla scadenza della dichiarazione.

5.2. Rimborsi e conguagli: le novità della Risoluzione n.2/DF del 13 dicembre 2012

Il Ministero fornisce gli attesi chiarimenti in tema di **rimborsi e conguagli di somme versate all'ente locale o allo Stato** grazie alla **Risoluzione n.2/DF del 13 dicembre 2012**.

Il contribuente per ottenere il rimborso di importi non dovuti e per effettuare i conguagli necessari nei casi in cui si è sbagliata la suddivisione delle somme, deve rivolgersi **esclusivamente all'ente locale**, data la natura di tributo prettamente comunale dell'IMU.

Sarà poi il Comune che con lo Stato avrà il compito di effettuare le relative regolarizzazioni.

CASO 1: Versamento allo Stato e al Comune di importo non dovuto

Un anziano, avendo trasferito la residenza in un istituto di ricovero permanente, aveva in sede di acconto (il 18 giugno 2012) applicato l'aliquota ordinaria del 7,6 per determinare l'IMU dovuta, per poi verificare solo successivamente che il proprio Comune con delibera comunale ha assimilato all'abitazione principale tali immobili, elevando la detrazione fino a concorrenza dell'imposta.

Rendita catastale rivalutata * 160 = 100.000,00 euro
IMU annua versata in acconto = 100.000,00 * 7,6 per mille/1000/2= 380,00 euro, di cui:
- **Cod. 3918** 190,00 euro al comune
- **Cod. 3919** 190,00 euro allo Stato
A giugno è quindi stata versata una somma, divisa tra quota stato e quota comune (codici 3918 e 3919), interamente non dovuta. Il 22 settembre 2012 il Comune delibera un'aliquota pari al 5 per mille per l'abitazione principale e una detrazione base maggiorata pari all'imposta dovuta.
IMU annua rideterminata per il saldo = 100.000 * 5 per mille/1000 = 500,00 euro
IMU dovuta = 500,00 – 500,00 detrazione = 0 euro

A saldo il contribuente non versa nulla con codice 3912 perché l'imposta da versare è pari a zero. Vantando un credito dell'importo totale versato in acconto (380 euro, di cui 190 nei confronti dello stato e 190 nei confronti del comune) , egli "*...al fine di ottenere il rimborso, **deve presentare un'unica istanza all'ente locale**, il quale verifica il fondamento della richiesta*" **e non a due soggetti diversi** (Stato e comune).

APPROFONDIMENTO

CASO 2: Versamento allo Stato di una quota dovuta al Comune

Il secondo caso affrontato nella risoluzione in commento riguarda sempre l'anziano che trasferisce la residenza in un istituto di ricovero permanente, e che in sede di acconto, applicando l'aliquota ordinaria del 7,6, viene a conoscenza del fatto che il proprio Comune ha assimilato all'abitazione principale tali immobili con delibera comunale, ma non viene prevista alcuna maggiore per la detrazione fissa.

Rendita catastale rivalutata * 160 = 100.000,00 euro
IMU annua versata in acconto = 100.000,00 * 7,6 per mille/1000/2= 380,00 euro, di cui:
- **Cod. 3918** 190,00 euro al comune
- **Cod. 3919** 190,00 euro allo Stato
A giugno è quindi stata versata una somma, divisa tra quota stato e quota comune (codici 3918 e 3919), interamente non dovuta. Il 22 settembre 2012 il Comune delibera un'aliquota pari al 5 per mille per l'abitazione principale e nessuna maggiorazione per la detrazione base.
IMU annua rideterminata per il saldo = 100.000 * 5 per mille/1000 = 500,00 euro
IMU dovuta = 500,00 euro – 200,00 euro = 300,00 euro (3912)

A giugno era stata versata una somma, divisa tra quota stato e quota comune (codici 3918 e 3919), interamente non dovuta. A saldo il contribuente si troverebbe a versare con codice 3912 un importo per il saldo IMU.

Da un lato il contribuente vanta un credito per l'importo versato in acconto per la quota statale e comunale non dovute , dall'altro dovrebbe versare solo nei confronti del Comune un importo a debito.

Il Ministero semplifica la questione chiarendo che egli **può presentare un'unica istanza di rimborso** al comune per l'importo a credito, ottenuto come differenza tra il credito vantato verso entrambi i soggetti e il debito da versare al Comune.

L'anziano a saldo non dovrà versare alcunché, ma presenterà al Comune istanza di rimborso per **80,00 euro** = (300,00 -380,00). Spetta all'ente locale e allo Stato il compito di effettuare le regolazioni del caso (per i 110,00 euro = 300,00 euro – 190,00 euro).

CASO 3: Versamento allo Stato di importo non dovuto

Se il contribuente ha erroneamente versato allo Stato una somma non dovuta, ad esempio utilizzando il codice 3918 e 3919, anziché il solo 3912, per il pagamento dell'IMU sull'abitazione principale e in sede di saldo è comunque tenuto al pagamento del conguaglio (con codice 3912), tale conguaglio sarà determinato sottraendo le due quote versate a giugno (anche quella errata versata con codice 3919 allo stato);

Rendita catastale rivalutata * 160 = 200.000,00 euro
IMU annua versata in acconto = 200.000,00 * 4 per mille/1000= 800,00 euro – 200,00 euro detrazione base = 600,00 euro/2 = 300,00 euro, che andavano versati con codice 3912.
Il contribuente si sbaglia e versa:
- **Cod. 3918** 150,00 euro al comune
- **Cod. 3919** 150,00 euro allo Stato
Il 22 settembre 2012 il Comune delibera un'aliquota pari al 5 per mille per l'abitazione principale e nessuna maggiorazione per la detrazione base. IMU annua rideterminata per il saldo = 200.000 * 5 per mille/1000 = 1.000,00 euro – 200,00 euro detrazione = 800,00 euro
IMU dovuta = 800,00 – 300,00 (quota versata a giugno)= 500,00 euro

Il contribuente deve **presentare un'unica istanza** al comune, nella quale evidenzierà che l'importo versato a saldo tiene conto della somma versata erroneamente a giugno allo stato; l'ente locale e lo stato effettueranno le relative regolazioni finanziaria (di 150,00 euro).

CASO 4: Versamento con erronea indicazione del codice tributo

La risoluzione 2/DF si sofferma anche su altre tipologie di correzioni da effettuare: in particolare, quella legata all'errata indicazione del codice tributo (fermo restando la correttezza dell'importo complessivamente versato) **va sanata presentando istanza esclusivamente al Comune**, data la natura dell'Imu di tributo comunale. Quindi, la correzione non va richiesta all'Agenzia delle Entrate.

CASO 5: Errata indicazione del codice catastale da parte dell'intermediario

Se l'intermediario, che riceve l'f24 dal contribuente per il pagamento, commette un errore di digitazione del codice catastale, su istanza del contribuente deve annullare il modello originario e inviarne uno nuovo con i dati corretti. Non solo ma il contribuente deve anche procedere a comunicare al Comune l'errore con le modalità che ritiene più idonee.

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

5.3 Dichiarazione IMU: la scadenza del 04 febbraio 2013

La prossima scadenza da tener presente ai fini IMU è quella del **04 febbraio 2013**, termine entro il quale una platea ridotta di contribuenti sarà tenuta alla presentazione della Dichiarazione IMU.

Le modalità d'invio:

1) consegna diretta al Comune, che ne rilascia ricevuta**;**

2) spedizione postale, con raccomandata senza avviso di ricevimento**;**

3) invio in modalità telematica con posta elettronica certificata**.**

Il nuovo modello interattivo

Il ministero dell'Economia mette a disposizione il **modello "interattivo"** per la compilazione della Dichiarazione IMU : (http://www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/Fiscalita_locale/Imu/index.htm), una versione editabile che consente di compilare i campi direttamente dalla tastiera del proprio computer o tablet. In questo modo a procedura completata, basterà stampare il modello per chi sceglierà la presentazione in forma cartacea. Bisogna prestare attenzione al fatto che La data di presentazione della dichiarazione corrisponde al giorno di invio e non quello di ricezione da parte dell'ente.

5.3.1. I contribuenti tenuti alla presentazione

L'abitazione principale

In generale i contribuenti che hanno in proprietà o altro diritto reale esclusivamente l'abitazione principale sono esonerati dall'adempimento; non va presentato il modello nemmeno nel caso in cui si abbia diritto alla maggiore detrazione di 50 euro per figli conviventi under 26 anni.

Fa eccezione solo:

- il caso dei **coniugi non separati**, che hanno **residenze diverse nell'ambito dello stesso Comune**, in quanto la disciplina Imu prevede che solo a una di esse possano essere applicate le agevolazioni per l'abitazione principale. Questa è l'unità che dovrà essere indicata nella denuncia dall'effettivo proprietario;
- il caso di assimilazione all'abitazione principale adottata dal Comune con apposita delibera: la dichiarazione è obbligatoria per le unità dei **cittadini italiani residenti all'estero, escludendo gli anziani ricoverati permanentemente presso istituti di ricovero**.

- il caso di **coniugi separati**, nel caso in cui l'immobile dell'ex coniugio si trovi in un comune diverso da quello di nascita degli ex coniugi e da quello in cui è stato celebrato il matrimonio. In tal caso l'ex coniuge assegnatario dell'immobile è tenuto alla presentazione della Dichiarazione IMU.

Le istruzioni al modello **non** impongono di denunciare le **pertinenze dell'abitazione principale.**

Le tipologie diverse dall'abitazione principale

In generale le variazioni relative agli immobili diversi dall'abitazione principale, non vanno comunicate, se conoscibili ai Comuni. Gli atti che transitano dal sistema notarile del MUI (Modello unico informatico), ad es. una compravendita, non vanno denunciati, in quanto sono disponibili ai Comuni tramite il sistema di interscambio dei dati catastali.
Gli immobili per i cui il Comune può aver deliberato un'aliquota ridotta sono soggetti a denuncia:

- **immobili in leasing -** Il soggetto passivo è l'utilizzatore. Il contratto di leasing non transita attraverso il MUI (Modello unico informatico) e quindi deve essere dichiarato. Se però l'immobile in leasing è stato già denunciato ai fini Ici, la dichiarazione ai fini dell'Imu non è necessaria.
- **immobili locati, d'impresa o dei soggetti Ires -** La legge prevede la facoltà dei comuni di ridurre l'aliquota sino allo 0,4 per cento. Se il Comune si è avvalso di tale facoltà, la dichiarazione deve essere presentata. In caso di immobili locati, comunque, la dichiarazione è necessaria solo se la locazione è stata registrata prima del 1° luglio 2010. Da tale data, infatti, i contratti presentati per la registrazione all'Agenzia delle Entrate devono contenere i dati catastali identificativi degli immobili. Se però il Comune ha previsto la presentazione di una apposita comunicazione al fine di fruire dell'aliquota ridotta, la dichiarazione non è necessaria.
- **fabbricati - merce -** Immobili realizzati da imprese costruttrici al fine della successiva cessione e ultimati da non oltre tre anni- Per questi immobili, la legge prevede la facoltà dei Comuni di ridurre l'aliquota sino allo 0,38 per cento. Se il Comune si è avvalso di tale facoltà, la dichiarazione deve essere presentata. Se però il Comune ha previsto la presentazione di una comunicazione al fine di fruire dell'aliquota ridotta, la dichiarazione non è necessaria.

APPROFONDIMENTO

Soggetti esonerati

Sono **esonerati** dalla presentazione del modello:

- i titolari di immobili per i quali sia già stata presentata in passato la dichiarazione Ici che rimane valida, se non ci sono novità sostanziali ai fini dell'imposta. Esempio: Una seconda casa acquistata nel 2011 e già dichiarata ai fini Ici;
- esclusi dall'obbligo sono, inoltre, i proprietari di abitazione principale, o anche chi ha dato immobili in locazione negli ultimi due anni e mezzo dal momento che a partire dal 1° luglio 2010 si indicano i i dati catastali quando si registra il contratto. Se il contratto è più vecchio, la dichiarazione è dovuta se il Comune applica a questi immobili un'aliquota più bassa di quella "ordinaria", e lo stesso accade per negozi e capannoni;
- sono, inoltre, esclusi dall'obbligo dichiarativo le ipotesi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'Ici dipendano da atti per i quali sono applicabili le procedure telematiche previste dall'art. 3-bis del Dlgs. 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico, cosiddetto MUI.

APPROFONDIMENTO

6. LE SCADENZE E I CONTROLLI DI GENNAIO 2013

6.1 Il ravvedimento dell'omesso acconto IVA entro il 28 gennaio 2013

Tra i diversi adempimenti in ambito IVA, di seguito riepilogati, vi è il ravvedimento dell'acconto IVA 2012:

1.	Il contribuente, in riferimento alle operazioni attive e passive effettuate, deve **liquidare periodicamente** (mensilmente o, sussistendone le condizioni, trimestralmente) la propria situazione Iva, che può essere a debito, a credito o a pareggio
2.	Se risulta una posizione a debito, procedere al **versamento dell'intero importo** dell'imposta dovuta, senza possibilità alcuna di rateizzazione. Detto versamento deve essere effettuato entro il termine previsto per la liquidazione periodica: - in caso di liquidazione mensile entro il **giorno 16 di ciascun mese** in relazione alle operazioni effettuate nel mese precedente; - nell'ipotesi di liquidazione trimestrale entro il **giorno 16 del secondo mese successivo** al trimestre di imposta di riferimento.
3.	La **liquidazione definitiva** avviene nell'anno successivo a quello di imposta di riferimento, in sede di **presentazione della dichiarazione Iva annuale,** dalla quale risultano le informazioni che permettano di effettuare la liquidazione annuale dell'Iva mediante il riepilogo di tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'anno solare.
4.	Nel caso in cui la posizione Iva del contribuente risulti a debito, questi deve provvedere al versamento della relativa imposta **entro il 16 marzo** (in alternativa, i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata annuale possono effettuare il versamento entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla stessa, maggiorando, in questo caso, le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo; nessuna maggiorazione è dovuta in caso di versamento effettuato per adeguarsi ai parametri o agli studi di settore).
5.	I soggetti tenuti ad effettuare i versamenti devono provvedere, **entro il giorno 27 del mese dicembre di ciascun anno**, al versamento di un **acconto** relativo all'ultima liquidazione dell'anno (art. 6, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 405 e art. 15, comma 1, del D.L. 22 maggio 1993, n. 155). A tal scopo sono previste tre modalità alternative di calcolo (che comportano l'utilizzo di dati storici, previsionali o effettivi) nonché una modalità particolare per i contribuenti che affidano a terzi la contabilità. L'acconto non deve essere versato se l'importo determinato è inferiore ad **euro 103,92.**

APPROFONDIMENTO

Passata la scadenza del 27 dicembre chi non avesse pagato l'acconto Iva in scadenza può rimediare pagando in ritardo, fruendo del **ravvedimento operoso**.
Le modalità per rimediare sono tre:

- "ravvedimento **brevissimo**" entro il 14° giorno (10 gennaio 2013),
- "ravvedimento breve" entro 30 giorni (26 gennaio 2013),
- "ravvedimento **lungo**" entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione (30 settembre 2013).

APPROFONDIMENTO

6.1.1 Le sanzioni applicabili

Se il pagamento non è stato effettuato nei termini (per dimenticanza o, a maggior ragione, per indisponibilità di risorse finanziarie) il contribuente al momento del pagamento tardivo viene colpito da una **sanzione pari:**

- **al 2% dell'importo non pagato per ogni giorno** di ritardo per i primi 14 giorni;
- **o al 30% dell'ammontare del tributo** da versare per i pagamenti effettuati a partire dal 15° giorno di ritardo.

6.1.2 Ravvedimento operoso

Per evitare l'irrogazione piena della sanzione, il contribuente può rimediare fruendo del ravvedimento operoso, ossia un istituto giuridico che consente al contribuente di regolarizzare spontaneamente l'omessa effettuazione, alle prescritte scadenze, di adempimenti fiscali e versamenti di tributi (in acconto, saldo, periodici, ecc.), sempreché tali omissioni non siano già state rilevate dagli organi di controllo. Tutto ciò avvalendosi di sanzioni ridotte (più gli interessi sulle imposte dovute) in misura variabile alla tempestività dell'effettuazione dell'adempimento o versamento spontaneo, tempestività che può essere di tre tipi: brevissima, breve e lunga.

6.1.3 Ravvedimento brevissimo

Se la regolarizzazione avviene entro 14 giorni, la sanzione si riduce allo 0,2 per ogni giorno di ritardo (1/10 del 2%). Dunque, chi non ha pagato le imposte entro il 27 dicembre può avvalersi del ravvedimento sprint entro 14 giorni dalla scadenza (**cioè entro il 10 gennaio 2013**). Ad esempio il contribuente che doveva versare il 27 dicembre un acconto Iva di 100 € e decide di pagarla il 3 gennaio 2013 può pagare una sanzione ridotta dell'1,40% pari a € 1,4.

6.1.4 Ravvedimento breve

Con il ravvedimento breve la sanzione è pari al 3% (1/10 del 30%), il pagamento omesso deve però essere eseguito dal quindicesimo (11 gennaio 2013) entro il trentesimo giorno successivo alla scadenza (26 gennaio 2013).

6.1.5 Ravvedimento lungo

Infine rimane il ravvedimento lungo da effettuarsi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione (cioè per le persone fisiche entro il 30 settembre 2013). In questo caso la sanzione è dovuta nella misura del 3,75% (1/8 del 30%).

Sanzione piena applicabile	Termine di versamento	Sanziona ridotta
2%	Entro 14 giorni (**entro il 10.01.2013)**	0,2% per giorno di ritardo
30%	Dal 15° al 30° giorno (**11.01.2013 - 26.01.2013**)	3%
30%	Dal 31° giorno alla presentazione di Unico (**27.01.2013 – 30.09.2013**)	3,75%

6.2 Il canone RAI in scadenza entro il 31 gennaio 2013

Un decreto del Ministero dello Sviluppo economico fissa gli importi del canone per il 2013:

- **l'abbonamento annuale** che i cittadini hanno sottoscritto con la Rai per il 2013 sale **a 113,50 euro**, 1 euro e cinquanta in più rispetto al 2012 da versare entro il 31 gennaio 2013;
- **l'importo semestrale** è invece fissato a **57,92 euro** e le scadenze sono quelle del 31 gennaio e del 31 luglio per primo e secondo semestre;
- se il contribuente ha scelto il **pagamento trimestrale**, dell'importo di **30,16 euro per rata**, esso va effettuato entro il 31 gennaio, il 30 aprile, il 31 luglio e 31 ottobre.

n. rata	Importo	scadenza
unica	113,50 euro	31.01.2013
n.2 rate	57,92 ciascuna	31.01.2013 – 31.07.2013
n. 4 rate	30,16 ciascuna	31.01 – 30.04 – 31.07 – 31.10

APPROFONDIMENTO

Tali importi sono comprensivi della **tassa di concessione governativa** e **dell'imposta sul valore aggiunto** (pari al 4%), esclusa la tassa di versamento postale o le commissioni dovute per le altre modalità di pagamento (banca o carta di credito, ecc.).
Il rinnovo degli abbonamenti TV ordinari può avvenire tramite il **bollettino postale di c/c 3103** o utilizzando le modalità di pagamento alternative: Poste Italiane, tabaccherie, telefonicamente con carte di credito, Internet con carte di credito, Internet con addebito bancario, Smart Phone o Tablet, bancomat presso gli sportelli automatici.

APPROFONDIMENTO

Il direttore generale della Rai, Luigi Gubitosi, in occasione dell'approvazione del budget 2013 aveva comunicato che l'azienda per il 2013 non prevede "*cambi sostanziali*" in relazione al canone di abbonamento per il possesso del televisore.
Il vertice aziendale sottolineava, però, nel contempo, la volontà di " *migliorare la capacità di riscossione e la riduzione del fenomeno dell'evasione*", cioè di quella che è "*una ampia sacca di evasione del tributo, triste primato a livello negativo*". Quello del canone è secondo la RAI un punto di "*attenzione estremamente critico*".
Questi sono gli abbonamenti ordinari, relativi alla **detenzione nell'ambito familiare** (abitazione privata) di uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radio televisive (art. 1 e 2 R.D.L. 21-2-1938 n. 246 e modificazioni successive), ma esistono anche dei **canoni RAI speciali, che sono versati dai soggetti passivi IVA.**

6.2.1 Il canone RAI speciale dei soggetti passivi IVA in Unico

Si ricorda come l'art. 17 del D.L. n. 201/2011 (c.d. Decreto Salva Italia) dispone che le imprese e le società, in sede di dichiarazione dei redditi, debbano indicare il **numero di abbonamento speciale** alla radio o alla televisione e la categoria di appartenenza ai fini dell'applicazione della tariffa di abbonamento radiotelevisivo speciale ed infine eventuali altri dati relativi all'abbonamento, ai fini della verifica del pagamento del canone di abbonamento radiotelevisivo speciale.

6.2.2 Soggetti tenuti all'indicazione

Ai sensi del RDL n. 246/38 e D.L. n. 458/44, sono tenuti a versare il **canone RAI "speciale"** coloro che detengono uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radio televisive in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o comunque fuori dell'ambito familiare, o che li impiegano a scopo di lucro diretto o indiretto.
La sezione del quadro relativo di Unico PF 2012 deve essere compilata dai **contribuenti che esercitano attività di impresa** che detengono uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione di trasmissioni radio o radio televisive in esercizi pubblici, in locali aperti al

pubblico o impiegati a scopo di lucro, diretto o indiretto. **Sono quindi esclusi i lavoratori autonomi.**

6.2.3 Gli apparecchi soggetti al tributo

Il Ministero dello Sviluppo Economico, nella Nota 22.2.2012, n. 12991, ha specificato che per valutare l'assoggettamento al tributo in esame, un apparecchio è da considerarsi:

- **atto a ricevere** le radioaudizioni se e solo se include all'origine gli stadi di un radioricevitore completo: sintonizzatore radio (che operi nelle bande destinate al servizio di Radiodiffusione), decodificatore e trasduttori audio/video per i servizi radiotelevisivi, solo audio per i servizi radiofonici.
- **adattabile a ricevere** le radioaudizioni se e solo se include almeno uno stadio sintonizzatore radio (che operi nelle bande destinate al servizio di Radiodiffusione), ma è privo del decodificatore o dei trasduttori audio/video, o di entrambi i dispositivi, che collegati esternamente al detto apparecchio realizzerebbero assieme ad esso un radioricevitore completo.

Quindi un **apparecchio privo di sintonizzatori radio** operanti nelle bande destinate al servizio di Radiodiffusione **non è ritenuto né atto, né adattabile** alla ricezione delle radioaudizioni.

6.2.4 La compilazione di Unico 2013

Anche nel Frontespizio del Mod. UNICO PF 2013 è presente, come l'anno scorso, una casella *ad hoc*, che dev'essere compilata dai **contribuenti che esercitano attività d'impresa**, indicando:

→ **codice 1** qualora detengano uno o più apparecchi atti alla ricezione di trasmissioni radio;

→ **codice 2** qualora detengano uno o più apparecchi atti alla ricezione di trasmissioni radiotelevisive;

in esercizi pubblici, locali aperti al pubblico, o nel caso in cui siano impiegati a scopo di lucro diretto o indiretto.

Diversamente, se il contribuente non detiene alcun apparecchio deve indicare il **codice 3**.

Nel caso di indicazione dei codici 1 o 2, i dati relativi all'abbonamento in essere devono essere riportati a rigo RS38 e/o RS39 del quadro RS.

Con Comunicato stampa del 20 febbraio 2012 la RAI ha chiarito che il pagamento del canone speciale è obbligatorio **per imprese, società ed enti anche per il possesso di personal computer solo nel caso in cui siano utilizzati come televisori** (*digital signage*); il canone non va corrisposto se tali imprese, società ed enti abbiano già provveduto al pagamento per il possesso di uno o più televisori.

6.3 Compensazione crediti 2012 dal 16 gennaio

A **partire dal 16 gennaio** occorre prestare attenzione ai vincoli generali per le compensazioni (debiti iscritti a ruolo) e ai vincoli specifici previsti per le compensazioni del credito Iva.
Da tale data è, infatti, possibile compensare i crediti fiscali maturati nel 2012, sia pure entro i limiti che vedremo.
Oltre al divieto di compensazione a fronte di cartelle scadute, chi utilizzerà eccedenze di Iva deve considerare le formalità previste per tale specifico credito (limite di 5.000, Visto di conformità ecc.).

6.3.1 Regole e modalità di compensazione

In linea generale, i **crediti d'imposta** possono essere utilizzati in compensazione:

- ✓ dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo di imposta per il quale deve essere presentata la dichiarazione;
- ✓ fino alla data di scadenza di presentazione della dichiarazione successiva.

In altri termini, i crediti maturati nel periodo d'imposta 2012 possono essere utilizzati in compensazione già a decorrere dal 1° gennaio 2013.
L'utilizzo dei suddetti crediti è condizionato dal fatto che il contribuente sia in grado di effettuare i relativi conteggi e sia, pertanto, certo che il credito utilizzato in compensazione risulterà effettivamente spettante in base alle dichiarazioni successivamente presentate.

Verifica arco temporale in cui può essere utilizzato il credito in compensazione	
Termine iniziale	**Termine finale**
Dal giorno successivo a quello in cui si chiuso il periodo di imposta per il quale deve essere presentata la dichiarazione	Fino alla data di scadenza di presentazione della dichiarazione successiva

6.3.2 Compensazione in presenza di ruoli scaduti

Dal 1° gennaio 2011 la compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti:

1. iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori;
2. di ammontare superiore a € 1.500;
3. per i quali è scaduto il termine di pagamento.

APPROFONDIMENTO

Ricorda

L'operatività della disposizione in esame è **circoscritta ai crediti e debiti relativi alle sole imposte erariali** (ad esempio, IRPEF, IRES, IVA, ecc.) e non riguarda le altre imposte quali, ad esempio, i tributi locali, i contributi previdenziali, ecc.

La violazione del divieto di compensazione comporta l'applicazione della **sanzione nella misura del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo** per imposte erariali ed accessori, per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Come confermato dalla *Circolare Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2011 n. 4, a partire dal 19 febbraio 2011*, data di entrata in vigore del Decreto attuativo 10 febbraio 2011, al contribuente **non è più consentito effettuare alcuna compensazione se non assolve, preventivamente l'intero debito per il quale è scaduto il termine di pagamento**. Di conseguenza, anche in presenza di un credito di consistente ammontare, lo stesso non può essere utilizzato in compensazione nel mod. F24 fino all'intero pagamento delle somme iscritte a ruolo, se di importo superiore a 1.500.

Soltanto dopo l'estinzione integrale dei debiti erariali iscritti a ruolo il contribuente è "libero" di utilizzare in compensazione i crediti erariali disponibili.

Attenzione

Con *circolare 11 marzo 2011, n. 13* l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il blocco alla compensazione:

- ✓ **può scattare indipendentemente dalla natura del debito**, il quale può pertanto riguardare anche l'imposta di registro; sono invece esclusi contributi ed agevolazioni erogati sotto forma di credito d'imposta;
- ✓ **blocca la compensazione orizzontale per imposte erariali tra tributi diversi**, come previsto dall'art. 17 D.Lgs 241/1197; diversamente, **non preclude la compensazione "verticale",** anche qualora questa sia esposta in F24;
- ✓ **non è previsto in caso di rateazione di una cartella esattoriale**, o nel caso in cui i debiti siano sorti prima dell'apertura di un procedimento fallimentare.

Ai fine dl "liberare" i crediti disponibili per l'utilizzo degli stessi in compensazione, il pagamento delle imposte erariali iscritte a ruolo, secondo quanto previsto dal Decreto 10 febbraio 2011, può **essere effettuato anche utilizzando in compensazione, nel mod. F24 Accise, i crediti relativi ad imposte erariali.**

L'estinzione dei debiti iscritti a ruolo mediante compensazione è ammessa a prescindere:

- ✓ dall'importo del debito (superiore o meno a € 1.500);
- ✓ dall'avvenuta scadenza del debito.

APPROFONDIMENTO

Secondo quanto disposto dall'art. 1 del citato Decreto 10 febbraio 2011, la compensazione è ammessa anche con riguardo agli **oneri accessori** (relativi alle imposte iscritte a ruolo sanzioni, interessi), compresi gli aggi e le spese a favore dell'Agente della riscossione (ad esempio, spese relative alla notifica della cartella).

Ai fini della compensazione delle somme iscritte a ruolo il contribuente deve utilizzare il mod. F24 Accise, riportando nella sezione "Accise/Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione":

- ✓ il **codice ente "R";**
- ✓ la **sigla della provincia** dell'ambito di competenza dell'Agente della riscossione presso il quale è in carico il debito;
- ✓ il **codice tributo "RUOL"**, istituito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 21 febbraio 2011, n. 18. I campi "codice identificativo", "mese" e "anno di riferimento" non devono essere compilati.

6.3.3 Le limitazioni al credito Iva

Per quanto riguarda **le limitazioni specifiche** si ricorda che:

- ➢ la compensazione "orizzontale" del **credito IVA** annuale o trimestrale, nel mod. F24, per **importi superiori a € 5.000 annui**:
  - → può essere effettuata esclusivamente attraverso i servizi telematici forniti dall'Agenzia delle Entrate dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale;
- ➢ per poter compensare il credito IVA annuale per **importi superiori a € 15.000 annui**:
  - → è necessario anche il rilascio del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato.

Per le società di capitali assoggettate al controllo contabile ex art. 2409-bis, C.c., il visto di conformità può essere sostituito dalla sottoscrizione della dichiarazione anche da parte dell'organo di controllo attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, DM n. 164/99.

Come ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 15.1.2010, n. 1/E, lo scopo delle limitazioni introdotte alla compensazione del credito IVA è finalizzato a:

- → *"contrastare gli abusi dello strumento della compensazione orizzontale di crediti IVA che non risultano dalla dichiarazione annuale e dalle istanze trimestrali, ossia di crediti artatamente creati per essere utilizzati in compensazione nel solo modello F24."*

APPROFONDIMENTO

La *circolare n. 1/E del 15/01/2010*, ha precisato che il limite all'utilizzo del credito Iva si intende riferito:

- ✓ **all'anno di maturazione** del credito e;
- ✓ **non all'anno solare di utilizzo in compensazione**.

Ciò significa che il **credito IVA annuale del 2011** già soggetto a controlli e indicato nella Dichiarazione Iva 2012 con apposizione del visto di conformità:

→ potrà essere utilizzato in compensazione anche nel corso dell'anno 2013 senza scontare i suddetti vincoli.

In particolare, il **credito IVA del 2011** (su cui si è già stato posto il visto di conformità) potrà essere liberamente compensato fino a quando non sarà presentata la dichiarazione annuale IVA per il 2012 (teoricamente settembre 2013), all'interno della quale il credito dell'anno precedente sarà, per così dire, "rigenerato" andandosi a sommare al credito IVA maturato nel 2012.

ESEMPIO

Al fine di meglio chiarire quanto appena descritto, si consideri il caso del contribuente che al 1° gennaio 2013, riporta la seguente situazione:
Credito IVA 2011, da dichiarazione IVA 2012 (con apposizione del visto di conformità) = 30.000 euro;
Residuo credito IVA 2011 al 1° gennaio 2013 = 18.000€
Credito IVA 2012 = 50.000 euro;

Alla luce dei chiarimenti forniti dalla circolare n. 1/E/2010 il suddetto contribuente può utilizzare nel 2013, a partire dal 16 gennaio 2013, liberamente, la parte residua del credito IVA 2011, pari a 18.000 euro, (cod. 6099- anno 2011), fino ad esaurimento, e sottoporre ai suddetti limiti solo la parte che si è generata nel 2012 pari a 50.000 euro.

Dall'esempio sopraesposto si nota come è possibile ancora utilizzare i residui del credito Iva dell'anno precedente (codice 6099 anno 2011), il quale risulta da una dichiarazione presentata con il visto di conformità (se il visto non c'era, ci si deve fermare a 15.000 euro considerando anche gli utilizzi del 2012).
In tale circostanza si può mantenere nel compilare il mod. F24, il codice con il vecchio anno (cod. 6099, anno 2011) fino alla presentazione del modello Iva 2013, salvo che l'eccedenza non venga inserita nella liquidazione annuale, nel qual caso riemerge come anno 2012

APPROFONDIMENTO

In funzione di quanto sopra i contribuenti che per il 2011 avevano un credito Iva per il quale si è posto il visto di conformità nella Dichiarazione Iva 2012 e tale credito risulta **non ancora totalmente utilizzato**, con l'inizio del nuovo anno si trovano di fronte queste alternative:

1. continuare a compensare il residuo credito (codice 6099, anno 2011) fino a quando presenteranno la dichiarazione per il 2012;
2. inserire il residuo credito nella liquidazione complessiva dell'anno 2012, che emergerà poi dalla dichiarazione 2013, "traslando" quindi il credito Iva dal 2011 al 2012 (codice 6099, anno 2011); in questo caso, la compensazione è sottoposta alle suddette limitazioni.

Potrà essere utilizzato, **liberamente**, il 16 gennaio, senza formalità, il credito IVA maturato nel 2012 sino a 5.000 euro. La soglia riguarda l'esercizio di competenza del credito (2012) e resta autonoma rispetto a quella dei crediti trimestrali eventualmente già compensati in tale anno.
Il credito IVA maturato nel 2012, può inoltre essere liberamente utilizzato, anche oltre i 5.000 euro e senza formalità, a fronte di debiti per il medesimo tributo risultanti dalle liquidazioni periodiche del 2013, e ciò ancorché l'utilizzo venga esposto nel modello F24 (ad esempio, codice 6099-2012 a credito e codice 6001-2013 a debito).

ESEMPIO

E' il caso ad esempio del contribuente che presenta la seguente situazione:

- ✓ Credito IVA 2012 = 30.000 euro
- ✓ Debito IVA di gennaio 2013 = 8.000 euro

Nel caso suddetto il contribuente potrà liberamente utilizzare senza alcun vincolo il credito IVA 2012, in detrazione dell'IVA a debito di gennaio, anche se utilizza il Mod. F24 (fra l'altro non obbligatorio in tale circostanza).
Il contribuente che ha maturato al 31/12/2012 un credito IVA ad esempio di 50.000 euro, qualora intende utilizzarlo in compensazione in misura superiore al limite dei 5.000 euro (libero sin dal 1° gennaio 2012), occorre attendere il 16 del mese successivo a quello di trasmissione della dichiarazione Iva, che, come l'anno scorso, potrà avvenire (in forma autonoma) dal 1° febbraio (devono essere approvati i modelli definitivi), quindi **non prima del 16 marzo 2012**.

Gli F24 del 16 gennaio e quelli del 16 febbraio potranno evidenziare crediti Iva 2012 non superiori, nel complesso, a 5.000 euro (salva la detrazione Iva da Iva).

Ulteriori utilizzi sono rinviati al 16 marzo sempreché entro fine febbraio si sia inviato il modello Iva 2013. Da 5.001 euro, occorre inoltre presentare l'F24 attraverso Fisconline o Entratel, anche se è consigliabile canalizzare in questo modo anche le compensazioni fino a 5.000 euro.

6.4 Il controllo degli accertamenti notificati entro il 31.12.2012

L'**avviso di accertamento** deve essere notificato entro il 31.12 del 4 anno successivo a quello in cui si presentata la dichiarazione.
In caso di omessa dichiarazione, l'avviso va notificato entro il 31.12 del 5 anno successivo a quello in cui si doveva presentare la dichiarazione (art. 57, D.P.R. 633/1972).

L'art. 5-bis, co. 1, lett. e), D.L. 24.12.2002, n. 282, conv. con modif. dalla L. 21.2.2003, n. 27 modifica l'art. 10, L. 289/2002 disponendo che per i contribuenti, che non si sono avvalsi delle norme relative a concordato per gli anni pregressi, dichiarazione integrativa e condono tombale (artt. 7, 8 e 9, della L. citata), i termini di cui all'art. 43, D.P.R. 600/1973 e all'art. 57, D.P.R. 633/1972 **sono prorogati di 2 anni (il testo originario dell'art. 10 citato prevedeva 1 anno)**.

DICHIARAZIONE	TERMINI PER L'ACCERTAMENTO		TERMINI per l'iscrizione a ruolo a seguito di controllo formale
Anno d'imposta	se presentata	se omessa	
1999	31.12.2004	31.12.2005	Prescritto
2000	31.12.2005	31.12.2006	"
2001	31.12.2006	31.12.2007	"
2002	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2005
2003	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2006
2004	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2007
2005	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2008
2006	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2009
2007	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2010
2008	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2011
2009	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2012
2010	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2013
2011	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2014

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

6.4.1 Accertamenti in scaduti il 31 dicembre

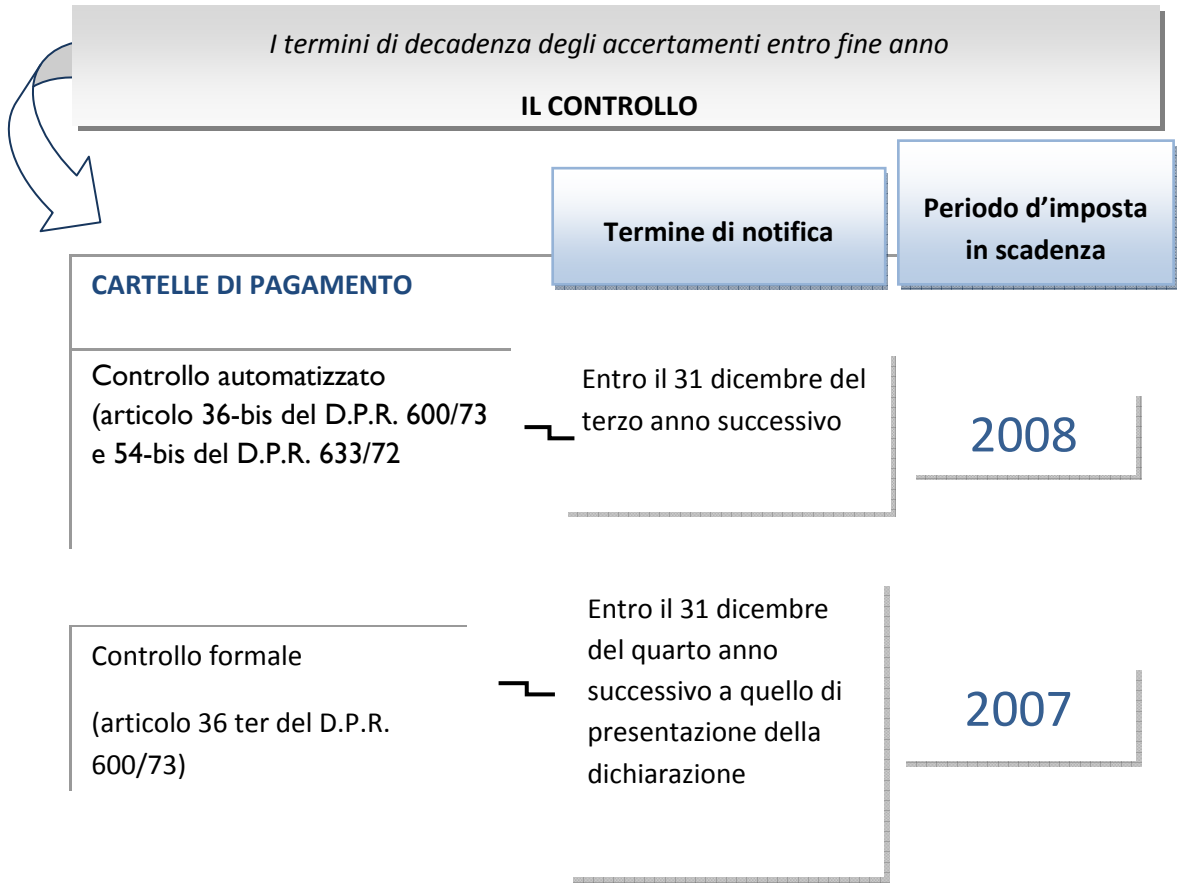
Alla luce di quanto sopraesposto **entro lo scorso 31 dicembre dovevano essere notificate**:

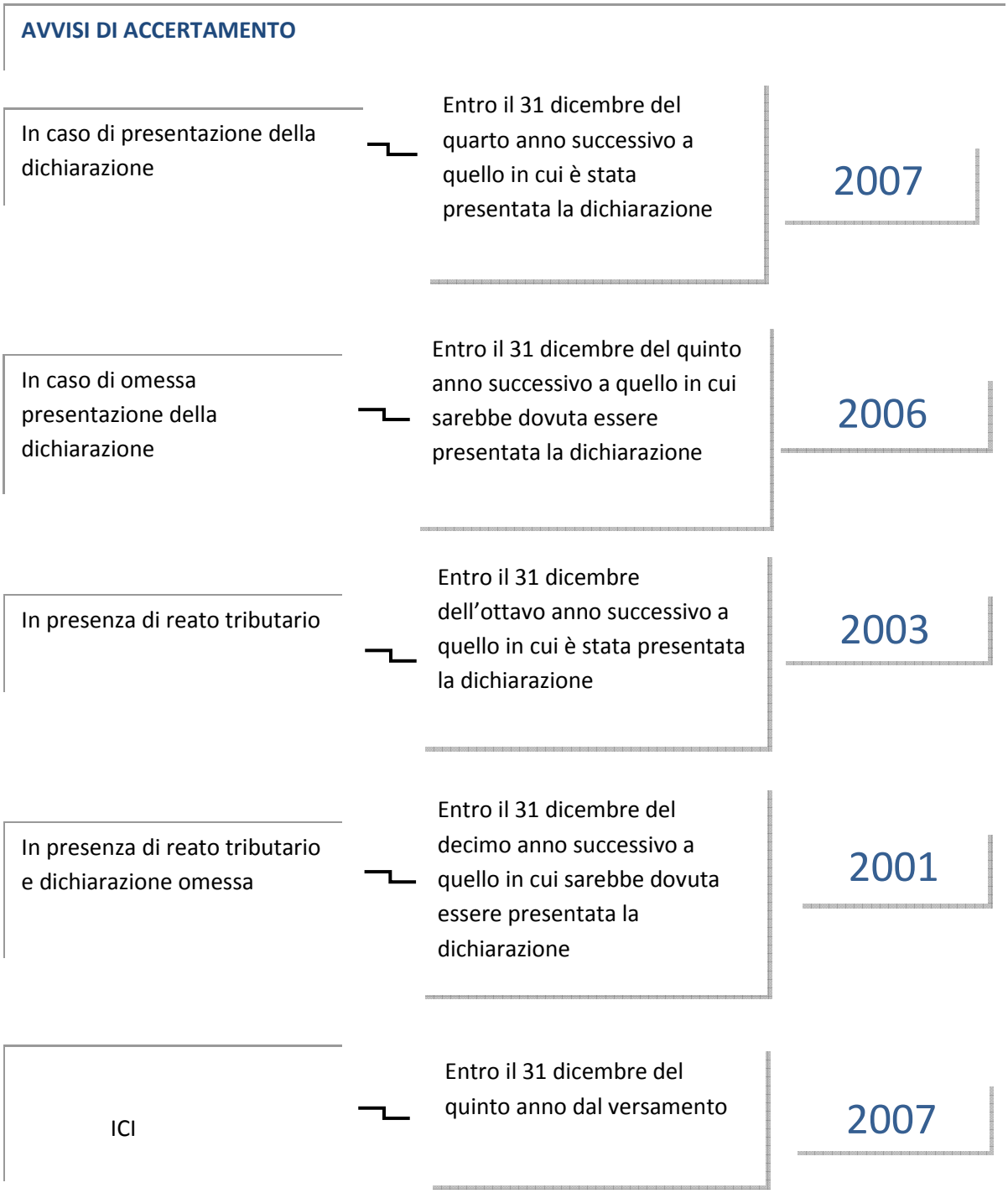
- le cartelle relative agli avvisi bonari derivanti dal controllo formale delle dichiarazioni anno 2007 (per esempio controllo delle detrazioni, deduzioni). La scadenza è a pena di decadenza, pertanto nel caso di inattività dell'amministrazione entro il 31 dicembre, le somme non potranno più essere pretese;
- gli avvisi di accertamento per le violazioni relative alle dichiarazioni presentate per l'anno 2007 (Unico 2008) ovvero per l'anno 2006, se sono state omesse (fatti salvi i casi in cui c'è un reato tributario di cui si dirà nel prosieguo).
- le cartelle relative a ruoli conseguenti ad accertamenti divenuti definitivi nel 2010 o a sentenze passate in giudicato nel 2010;

Osserva

Le cartelle di pagamento relative alle pretese contenute in accertamenti divenuti definitivi (perché per esempio non impugnati) o a sentenze passate in giudicato devono essere notificate entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui tale accertamento è divenuto definitivo.

- le cartelle di pagamento relative alle imposte dovute sui redditi soggetti a tassazione separata conseguiti nel l'anno 2008 non versate in seguito alla comunicazione.





APPROFONDIMENTO

6.4.2 L'acquiescenza o l'adesione

Una volta controllato che l'avviso di accertamento sia stato notificato entro i termini di legge il contribuente deve decidere come agire. La prima valutazione da fare è quella di rinunciare al contenzioso.

In presenza di un verbale o di un accertamento il contribuente ha, infatti, diverse chance per chiudere la controversia ed evitare così un contenzioso quasi sempre lungo e oneroso.

Ricorda

La rinuncia alla presentazione del ricorso e, quindi, il pagamento di tutto o parte della maggiore pretesa **riduce le sanzioni irrogate nell'avviso di accertamento.**

I diversi istituti giuridici a disposizione del contribuente sono i seguenti:

- **Acquiescenza**

  Con l'acquiescenza:

  - ✓ le sanzioni sono ridotte a un terzo;

Ricorda

Se l'avviso non è stato preceduto da invito a contraddittorio o Pvc, le sanzioni saranno ulteriormente ridotte a un sesto.

Si può ancora prestare acquiescenza alle sanzioni e proseguire il contenzioso per le sole imposte. In questo caso si beneficia della riduzione a un terzo delle sanzioni, e mai di quella a un sesto.

  - ✓ deve essere accettata integralmente la rettifica operata dal l'Amministrazione;

Osserva

È un'opportunità per i contribuenti che ritengono realmente fondato l'accertamento o ipotizzano una sicura soccombenza in caso di contenzioso.

  - ✓ il pagamento deve avvenire entro 60 giorni dalla notifica dell'atto.

- **Adesione**

  Le possibilità di aderire agli atti emessi dall'Amministrazione Finanziaria sono diverse:

  - ✓ si può aderire innanzitutto ai Pvc redatti dalla Guardia di Finanza o dagli uffici, agli inviti al contraddittorio dell'Agenzia. In queste ipotesi il beneficio, a fronte dell'accettazione totale delle contestazioni del fisco, è la riduzione delle sanzioni a un sesto;
  - ✓ si può aderire all'accertamento che rappresenta l'istituto deflattivo più utilizzato.

Osserva

L'adesione è particolarmente indicata, in tutti quei casi, nei quali l'accertamento contiene elementi erronei o fondati su presupposti suscettibili di una diversa valutazione. Durante i contraddittori, le parti spiegheranno le diverse posizioni tentando di raggiungere un punto d'incontro.

Per l'istituto dell'adesione si fa presente che:

- ✓ la forma di adesione è attivata direttamente dal contribuente, che presentando apposita istanza, richiede all'ufficio di formulare una proposta;

- ✓ si tratta di un "accordo" tra le parti per definire l'accertamento, evitando il ricorso al giudice tributario;
- ✓ la presentazione dell'istanza di adesione comporta la sospensione per 90 giorni del termine per impugnare;
- ✓ con l'accordo, il contribuente dovrà versare le imposte rideterminate aumentate di un terzo delle sanzioni dovute;
- ✓ l'accertamento è così definito e non potrà essere più oggetto di modifiche o revisione da parte dell'amministrazione, fatta eccezione per eventuali nuovi elementi;
- ✓ laddove si decidesse di procedere con il contenzioso, l'imponibile sarà quello richiesto originariamente nell'avviso di accertamento, non computandosi eventuali abbattimenti riconosciuti dall'ufficio in sede di contraddittorio.

6.4.3 Il ricorso

Dopo aver esperito le vie "amichevoli" per definire l'accertamento l'unica via che rimane per difendersi dagli accertamenti fiscali è quella del **ricorso**.

Per la preparazione del ricorso si fa presente che:

- ✓ l'istanza va **rivolta alla Commissione tributaria provinciale competente e deve contenere alcune indicazioni**, a pena di nullità;
- ✓ occorre **specificare la Commissione tributaria cui è diretto il ricorso, da individuare in base alla sede del l'ufficio finanziario** che ha adottato l'atto o il provvedimento contro cui si ricorre.
- ✓ **vanno indicati il ricorrente e il suo rappresentante legale, il loro codice fiscale, la loro residenza o sede legale o domicilio eletto nello Stato**. In ogni caso, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, l'errore sull'indicazione del ricorrente non incide sulla validità del ricorso, a meno che non vi sia incertezza assoluta sulla identificazione dello stesso;
- ✓ dopo la legge 148/2011, **il difensore deve specificare anche il suo indirizzo di posta elettronica certificata e il numero di fax**. L'indicazione non è richiesta a pena di inammissibilità del ricorso, tuttavia, l'omissione è sanzionata con una maggiorazione del 50% del contributo unificato, che è diventato obbligatorio da luglio 2011;
- ✓ il ricorso deve poi **indicare l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate** o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti viene proposto;
- ✓ è necessario citare il **numero identificativo dell'atto impugnato** e **chiarire l'oggetto della domanda per delimitare l'ambito della decisione della Commissione** adita e, in concreto, il provvedimento richiesto al giudice. Quest'ultimo, infatti, non potrà

APPROFONDIMENTO

decidere su questioni che le parti non abbiano devoluto alla sua cognizione. La mancata specificazione dell'oggetto della domanda, unitamente alla insussistenza di precisi motivi di impugnazione, comportano l'inammissibilità dell'istanza.

- ✓ il ricorso deve poi **contenere i motivi della domanda**: si tratta delle ragioni di fatto e di diritto che il contribuente intende utilizzare per dimostrare che il comportamento del l'Amministrazione Finanziaria è illegittimo. I motivi non possono sostanziarsi in affermazioni generiche e astratte che non consentano di identificare le ragioni poste a base del l'impugnativa.
- ✓ il ricorso deve infine essere **sottoscritto dal difensore e recare l'indicazione dell'incarico e del valore della controversia per determinare il contributo unificato dovuto**.

APPROFONDIMENTO

6.5 Principio di cassa allargato

Ai redditi di lavoro dipendente ed assimilati è applicabile il cosiddetto principio di cassa allargato ", in base al quale, le somme percepite, concorrono a formare il reddito dell'anno in corso e, sono deducibili dalla società erogante nell'anno in corso se sono corrisposte entro il 12.1 dell'anno successivo.

In capo alla società che eroga i compensi a **lavoratori dipendenti** tale principio non vale, pertanto, i compensi di lavoro dipendente rimangono deducibili con il criterio di competenza.

Al contrario se si tratta di compensi **erogati ad amministratori** (non lavoratori autonomi**)** anche in capo alla società si applica tale principio la quale dovrà dedurre nell'anno in corso tutti i compensi erogati ad amministratori entro il 12.01 dell'anno successivo.

Per individuare la data del 12 gennaio, il momento da prendere a riferimento è quello in cui "[...] il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore" (CM 326/E del 23.12.1997).

6.5.1 Le regole da seguire

Come noto, il legislatore con il D.P.R. 917/1986 ha previsto che nella determinazione del reddito si può essere obbligati al rispetto dei due seguenti principi:

- **principio di competenza**:
  - → il quale prevede che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere attribuito al periodo d'imposta al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario;
- **principio di cassa**:
  - → secondo il quale i proventi e i componenti negativi devono essere attribuiti a un periodo d'imposta unicamente sulla base della reale movimentazione di fondi.

In linea generale, nella determinazione:

- del **reddito d'impresa**:
  - → il criterio da utilizzare corrisponde a quello di competenza;
- del **reddito di lavoro dipendente**:
  - → il principio da utilizzare è quello di cassa;
- del **reddito di lavoro autonomo**:
  - → il criterio di determinazione del reddito corrisponde a quello di cassa, e solo in parte sono richiamati i criteri di competenza previsti per il reddito d'impresa (es. ammortamento).

6.5.2 Principio di cassa allargato

A tali regole generali fa eccezione la norma speciale stabilita all'art. 51 del Tuir la quale dispone che:

→ *"Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono"*.

In sostanza l'art. 51 comma 1 del Tuir istituisce:

- il cosiddetto **principio di cassa allargato**:
  - → secondo il quale si considerano percepiti, quindi, tassabili nel periodo d'imposta, anche i compensi riferibili all'anno precedente ma corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

APPROFONDIMENTO

Osserva

Il **12 gennaio 2013, però, cade di sabato**, per cui i datori di lavoro (anche se non sostituti d'imposta) dovranno dedicare un'attenzione particolare al rispetto di questo termine, soprattutto in caso di pagamento delle retribuzioni con bonifico bancario. Per questo caso l'Agenzia delle Entrate ha precisato (circolare n. 38/E/2010 sugli autonomi, ma il criterio dovrebbe essere lo stesso per i dipendenti) che il compenso si considera percepito nel momento dell'effettiva disponibilità delle somme, quello in cui si riceve l'accredito sul conto corrente ("data disponibile").

Poiché il bonifico dovrà avere quale data disponibile al massimo il 12 gennaio 2013, il datore di lavoro dovrà porre in essere gli ordini con anticipo, perché la data del 12 gennaio non concretizza termine di prescrizione (circolare 2/E/2003), per cui non si applica l'articolo 2963 del Codice civile che proroga di diritto il termine scadente in giorno festivo al giorno seguente non festivo.

Non è chiaro se l'interpretazione possa essere rivista alla luce dell'articolo 7, comma 2, lettera l), del Dl 70/2011, che proroga al primo giorno lavorativo successivo i termini per versamenti e adempimenti verso Economia e agenzie fiscali. La relazione governativa al provvedimento aveva definito la disposizione "di carattere generale", per cui si **potrebbe ipotizzarne l'applicazione anche a questo caso: con la conseguenza che la retribuzione corrisposta con bonifico bancario e "data disponibile" entro il 14 gennaio 2013 (primo giorno lavorativo successivo al 12) potrebbe essere considerata come corrisposta nel 2012**.

I compensi corrisposti entro il 14 gennaio dell'anno 2013 pertanto, **parteciperanno alla formazione del reddito imponibile per il periodo d'imposta 2012** mentre i compensi corrisposti dopo il 14 gennaio saranno tassati con i compensi del 2013.

6.5.3 A chi si applica

L'art. 51 comma 1 del Tuir disciplina i redditi di lavoro dipendente e assimilati, pertanto, il principio di cassa allargato si applica innanzitutto ai:

- → **redditi di lavoro dipendente e assimilato**.

L'art. 50 del Tuir, al comma 1, lett. c- bis), dispone che:

- i **compensi degli amministratori**
  - → costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, sempre che tali uffici non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente (nel qual caso si configurano come veri e propri redditi di lavoro dipendente) o nell'oggetto dell'arte o professione (nel qual caso si configurano come redditi di lavoro autonomo).

I compensi percepiti dagli amministratori (non professionisti) vengono tassati seguendo le regole previste per i redditi di lavoro dipendente.

Conseguentemente anche ai **compensi percepiti dagli amministratori (non professionisti) si applica il principio di cassa allargato**.

Ricorda

Imposta sul valore aggiunto

Il regime fiscale dei compensi agli amministratori, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, è disciplinato dall'art. 5 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In esso si distinguono due possibili categorie di compensi:

- compensi erogati ad amministratori che **esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo** (ad es. commercialista, avvocato, ingegnere, ecc.):
  - → in questo caso i compensi fatturati da tali soggetti sono assoggettati a Iva nella misura ordinaria e l'imposta pagata dalla società costituisce per questa un credito verso l'Erario;
- compensi erogati ad amministratori che **non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo**:
  - → i compensi in oggetto non sono assoggettati ad Iva, pertanto tali amministratori non emetteranno alcuna fattura ma si limiteranno a rilasciare specifica quietanza al momento della riscossione.

Attenzione

Amministratore professionista

Come visto precedentemente l'art. 50 del Tuir, al comma 1, lett. c- bis), dispone che i compensi degli amministratori costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, sempre che tali uffici non rientrino nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dall'amministratore.

In questo caso, il compenso percepito si configura come reddito di lavoro autonomo.

Come visto precedentemente con riferimento alla distinzione tra redditi assimilati a lavoro dipendente e redditi professionali, la C.M. 12 dicembre 2001, 105/E chiarisce che:

- → il compenso in questione è attratto nella sfera del lavoro autonomo quando **l'attività di amministratore è oggettivamente connessa alla professione esercitata**.

Per quanto riguarda il **principio di cassa "allargato",** in precedenza abbiamo visto che la sua applicazione è subordinata al fatto che il reddito dell'amministratore sia equiparabile a quello di lavoro dipendente.

Il **principio di cassa "allargato" non è quindi applicabile al lavoratore autonomo che svolge anche mansioni di amministratore rientranti nell'oggetto della propria attività**.

6.5.4 Esatta individuazione della data di pagamento

Al fine di applicare in modo esatto il principio di cassa, soprattutto in chiusura d'anno, occorre considerare il momento in cui:

- "*…. il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore*", (CM 326/E del 23.12.1997).

In sostanza, se il pagamento viene effettuato con:

- **bonifico bancario**: considerato che l'accredito sul c/c del beneficiario richiede almeno 1 giorno lavorativo dall'operazione di bonifico telematico e 2 se cartaceo (salvo che l'operazione avvenga sulla stessa banca) e che non è più consentito l'accredito con valuta fissa beneficiario con data precedente a quella dell'operazione, bisognerà accertarsi con la propria banca in quale data fare l'operazione affinché si renda disponibile sul conto del beneficiario entro il giorno 14 gennaio 2013;

- **assegno bancario**: si considera effettuato quando il destinatario lo riceve (risoluzione 138/E/2009 e circolare 38/E/2010) e quindi si deve prendere come riferimento la data dell'assegno. L'Agenzia delle Entrate non opera nessuna distinzione fra assegni trasferibili e non trasferibili, portando a ritenere superata la posizione della dottrina che considerava ricevuto l'assegno non trasferibile solo al momento della girata, in quanto, coincidente con il versamento sul conto corrente del percettore. Del resto l'ormai generalizzata presenza di assegni non trasferibili, oltre al fatto che comunque una volta consegnati sono nelle disponibilità del destinatario, porta a pensare che essi siano equiparati agli assegni trasferibili. Quindi, se l'assegno viene consegnato al dipendente o collaboratore il 14 gennaio 2013, rientra nel reddito 2012, anche se incassato successivamente;

- **contanti**: l'uscita in contabilità deve essere rilevata con data non posteriore al 14/01/2013;
- **accredito sul conto corrente**: giorno a partire dal quale l'importo può essere effettivamente utilizzabile.

Mezzo di pagamento	Data di incasso
Assegno bancario	Data in cui se ne viene in possesso
Bonifico bancario	Data dell'accredito su conto corrente
Cambiale non trasferibile	Effettivo pagamento delle rate
Cambiale	Momento del ricevimento del titolo

APPROFONDIMENTO

6.5.5 Ritenute

Alla luce di quanto sopraesposto il sostituto d'imposta, per le somme erogate fino al 14.1.2013 deve:

- applicare la **ritenuta sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito vigenti per il 2012**;
- calcolare le **detrazioni nella misura spettante nel 2012 rapportandole alla durata del periodo di lavoro prestato**.

La ritenuta deve essere poi versata regolarmente entro il 16 febbraio.

Secondo quanto chiarito dall'INPS nella Circolare 8.1.2002, n. 10 e ribadito nella Circolare 30.1.2003, n. 21, l'applicazione del principio di cassa allargato si riflette anche ai fini previdenziali.
Pertanto, i compensi riferiti a prestazioni rese nel 2012 e pagati entro il 14.1.2013 sono assoggettati alle aliquote previdenziali in vigore nel 2012.

Ricorda

Dal punto di vista:

- ✓ **fiscale** l'art. 24 D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 prevede, ai fini della ritenuta d'acconto, l'applicazione dell'aliquota Irpef per scaglioni;
- ✓ **previdenziale** i compensi sono soggetti al contributo Inps a carico per 2/3 al datore di lavoro e per 1/3 all'amministratore.

6.5.6 Deducibilità in capo all'impresa

Per la deducibilità del compenso in capo all'impresa bisogna fare una **distinzione tra il compenso erogato all'amministratore e quello erogato ad un dipendente**.

Per la società erogante il compenso degli **amministratori**:

- ✓ dal punto di vista contabile concorre alla formazione del bilancio e del risultato di esercizio secondo il principio di competenza economica;
- ✓ dal punto di vista fiscale, invece, i compensi degli amministratori sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti (principio di cassa).

L'articolo 95, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) dispone infatti che

- → "*i compensi spettanti agli amministratori delle società, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti*".

APPROFONDIMENTO

Come affermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 18.6.2001, n. 57/E, la finalità del citato art. 95 è quello di:

→ *"far coincidere il periodo d'imposta in cui i compensi sono assoggettati a tassazione in capo all'amministratore con quello in cui gli stessi sono dedotti dal reddito dell'erogante"*.

Quindi, per mantenere la simmetria tra l'anno di tassazione per l'amministratore e l'anno di deducibilità per il committente, **è riconosciuta anche alla società l'applicazione del principio di cassa "allargato",** in modo tale che i compensi corrisposti entro il 14.1 siano deducibili nell'anno precedente se relativi a prestazioni rese in tale periodo.
I compensi degli amministratori erogati dopo il 14.1.2013, sono quindi deducibili dal reddito 2013 della società, anche se riferiti a prestazioni rese nel 2012.

Per quanto riguarda i compensi di **lavoro dipendente** e assimilato corrisposti ai dipendenti o ai collaboratori la deducibilità **segue sempre il criterio della competenza**; le retribuzioni degli stessi saranno deducibili nel periodo d'imposta 2012 anche se saranno corrisposte:

- ✓ tra il 01.01.2013 e il 14.01.2013;
- ✓ dopo il 14.01.2013.

Esempio

La società che paga gli stipendi di dicembre ai dipendenti, il 20 gennaio 2013, pur se oltre il 14/01/2013, dedurrà ugualmente nel 2012 il costo, in quanto prevale il principio di competenza. Il dipendente invece che sarà pagato il 20/01/2013, farà concorrere questo reddito alla determinazione del suo reddito relativo al 2013.

6.5.7 Compenso erogato da lavoratori autonomi

Da ultimo ricordiamo che qualora il compenso erogato ai dipendenti sia corrisposto da un **professionista** si devono applicare i criteri dettati dall'art. 54 del Tuir secondo il quale:

→ *"il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sottoforma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte e della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi …"*.

In altre parole per il professionista il **criterio generale di imputazione dei compensi e delle spese è quello di cassa** che trova 5 rilevanti eccezioni per le seguenti spese: ammortamenti, canoni di leasing, Tfr, rendite catastali, spese di ristrutturazione e ammodernamento di immobili.

APPROFONDIMENTO

Le spese per i compensi ai dipendenti erogate da un professionista seguono pertanto il **generale criterio di cassa**.
I compensi a dipendenti relativi al 2012 corrisposti dopo il 01.01.2013 dovranno quindi essere dedotti nel periodo d'imposta 2013.

Al contrario per il dipendente ai sensi dell'art. 51 comma 1 del Tuir i compensi percepiti tra 01.01.2013 e il 14.01.2013 relativi a prestazioni effettuate nel 2012 saranno tassati nel 2012.

6.5.8 Agenzia delle Entrate Risoluzione 113/2012

L'Agenzia delle Entrate è tornata sul principio di cassa recentemente con la Risoluzione n. 113 del 31.12.2012. Il tema trattato riguardava la deducibilità dei compensi e in tale occasione l'Amministrazione ha evidenziato che, in base al disposto dell'articolo 95 del Tuir (applicabile sia ai soggetti Ires che alle società di persone),

- → **i compensi agli amministratori** (ai quali vengono equiparati dalla risoluzione quelli erogati al liquidatore) sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento, con una regola che garantisce simmetria temporale tra deduzione e tassazione del percettore.

Osserva

L'articolo 60 del Tuir, chiarisce la risoluzione, riguarda esclusivamente le imprese individuali e non si estende alle società personali o di capitali, che hanno, nel Testo unico, una regolamentazione specifica. Pertanto, il compenso erogato al liquidatore/amministratore sarà deducibile dal reddito della società e il percettore dovrà assoggettarlo a tassazione.

In sostanza **l'Amministrazione Finanziaria dopo aver confermato la deducibilità dei compensi degli amministratori ha ribadito che anche per tali emolumenti si applica il cd. principio di cassa allargato** secondo il quale le somme corrisposte concorrono a formare il reddito dell'anno in corso dell'amministratore e sono deducibili dalla società erogante nell'anno precedente se sono corrisposte entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

L'ulteriore aspetto esaminato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione in questione attiene alla deducibilità dei compensi ritenuti eccessivi, ossia più in generale alla **possibilità, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di sindacare la congruità dei costi** che dal punto di vista formale rispettano i requisiti stabiliti dalle legge, ma che appaiono sproporzionati in relazione all'attività della società.

APPROFONDIMENTO

Si evidenzia che in merito a tale questione in dottrina si sono sviluppate le seguenti due differenti posizioni:

- **primo orientamento**.

  Il principio generale di inerenza può essere valutato non solo dal punto di vista qualitativo, ma anche quantitativo. Pertanto nel caso in cui vi sia una grave sproporzione e irragionevolezza tra entità del costo e dimensione dell'impresa si giunge al disconoscimento parziale del costo.

  Secondo tale interpretazione, la parziale indeducibilità del costo non mira alla sostituzione del corrispettivo pattuito tra le parti con il valore normale, ma a contestare quella parte di costo che si ritiene abbia finalità extraimprenditoriali. In altre parole, la contestazione dell'inerenza non costituirebbe un sindacato sulle scelte dell'imprenditore il quale ha piena libertà di acquisire un bene o un servizio a un corrispettivo superiore al valore normale, sempreché tale maggior corrispettivo non si risolva in una destinazione a finalità estranee a quelle imprenditoriali, ossia nel caso dei compensi agli amministratori sproporzionati, in una distribuzione di utili fittizia;

- **secondo orientamento**.

  Né l'Amministrazione Finanziaria né il giudice hanno la possibilità di sindacare la congruità dei compensi agli amministratori in quanto:

  - ✓ l'attuale disposizione del TUIR (art. 95, dall'1.1.2004, art. 62 fino al 31.12.2003) non prevede più come l'art. 59, D.P.R. n. 597/73 (in vigore fino al 31.12.87) che i compensi agli amministratori siano deducibili nei limiti delle misure correnti per gli amministratori non soci;
  - ✓ non è prevista in materia di compensi una clausola generale antielusiva che impedisca manovre dirette a conseguire un risparmio d'imposta;
  - ✓ la valutazione di inerenza di un costo consente soltanto di accertare se lo stesso è finalizzato a produrre ricavi e non può in alcun modo sindacare le scelte imprenditoriali.

L'Agenzia delle Entrate nella risoluzione in questione (Ris. 113/2012) sostiene che:

- → "*in sede di attività di controllo, l'Amministrazione Finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei componenti negativi di cui si tratta in tutte le ipotesi in cui i compensi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi*".

In sostanza, l'Agenzia **ribadisce la possibilità di disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità del compenso quando questo risulta antieconomico**.

Corte di Cassazione Sentenza n. 24957 del 10.12.2010	Agenzia delle Entrate Risoluzione n. 113/2012
non esistono disposizioni nel Tuir o nella norma antielusiva che legittimano il Fisco a procedere alla contestazione della congruità dei compensi degli amministratori	L'Amministrazione Finanziaria può disconoscere la deducibilità dei compensi quando gli stessi appaiano insoliti, sproporzionati o strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi

6.6 Principio di cassa per i lavoratori autonomi

Ai sensi dell'art. 54, co. 1, D.P.R. 917/1986, il reddito imponibile derivante dall'esercizio di un'arte o professione (anche in forma associata) è, invece, **tassato per cassa**, ossia in funzione di quanto effettivamente percepito o pagato nell'anno di riferimento: pertanto, la base imponibile è pari alla differenza fra le somme materialmente incassate dal lavoratore autonomo entro il 31 dicembre dell'anno e le somme materialmente spese dallo stesso entro la medesima data.

Mentre il momento dell'entrata/uscita monetaria è facilmente individuabile nel caso di pagamenti effettuati in denaro, sorge un problema quando si utilizzano mezzi diversi dal contante, dato che, in tali evenienze, si possono determinare (e, in realtà, tipicamente si determinano) movimenti finanziari non contestuali con il momento formale della riscossione del compenso o del sostenimento della spesa da parte del lavoratore autonomo: dunque, si potranno avere ordini di pagamento in un anno e incassi effettivi, da parte del beneficiario, nell'anno seguente.

6.6.1 Agenzia delle Entrate Risoluzione 138/2009

Con la R.M. 29.5.2009, n. 138/E, l'Agenzia delle Entrate, rispondendo a un interpello proposto da un libero professionista, ha chiarito che,

- nel **caso di una prestazione fatturata nel 2008 e pagata con consegna di assegno circolare nel medesimo anno**,
  - → l'imponibilità del reddito è indiscutibilmente riferita allo stesso 2008, a nulla rilevando il fatto che l'accreditamento sul conto corrente del professionista sia avvenuto nel 2009.

A fronte, quindi, di una soluzione, proposta dall'istante, volta a enfatizzare il fatto che il principio di cassa, che sta alla base della disciplina Irpef del lavoro autonomo, conferisce rilievo alla reale disponibilità delle somme da parte del percipiente indipendentemente dalla data di valuta dell'assegno, l'Amministrazione finanziaria invece

→ *"esprime l'avviso che il momento in cui il titolo di credito (e quindi le somme in esso rappresentate)* ***entra nella disponibilità del professionista si verifica all'atto della materiale consegna del titolo dall'emittente al ricevente,*** *mentre non può essere attribuita alcuna rilevanza alla circostanza che il versamento sul conto corrente del prenditore intervenga in un momento successivo (e in un diverso periodo d'imposta)".*

6.6.2 Assegno bancario

Opinione identica era del resto già stata espressa dall'Agenzia delle Entrate con riguardo al caso dell'assegno bancario.

Nel corso del Forum fiscale - Unico 2007, tenutosi il 19.5.2007, infatti, gli esperti del Ministero dell'Economia avevano affrontato l'ipotesi del pagamento avvenuto tramite assegno bancario non trasferibile ricevuto dal professionista nel dicembre 2006, ma versato sul conto corrente nei primi giorni del 2007, sostenendo che

→ "in *ossequio al principio di cassa che informa la disciplina del reddito di lavoro autonomo, il momento di imputazione del relativo reddito è quello della percezione del compenso, ossia, nel caso di pagamento tramite un assegno bancario, il momento in cui il titolo è consegnato materialmente al professionista che, da quel momento, ne può liberamente disporre*": nella fattispecie in esame, pertanto, il reddito avrebbe dovuto concorrere alla formazione della base imponibile Irpef dell'anno 2006.

Tale chiarimento, unito a quello fornito dalla R.M. 138/E/2009, permette, quindi, di ritenere principio ormai acquisito per l'Amministrazione Finanziaria, quello della **rilevanza del momento di consegna del titolo, nel caso di pagamenti avvenuti mediante assegno** (bancario o circolare che sia), come peraltro confermato dalla C.M. 23.6.2010, n. 38/E.

6.6.3 Bonifico bancario

Il bonifico bancario è l'ordine che il correntista impartisce, alla propria banca, di trasferire una determinata somma dal proprio conto corrente a quello di un altro soggetto.

L'operazione comporta, usualmente, uno **sfasamento temporale tra la perdita delle somme da parte dell'ordinante e la disponibilità delle stesse da parte del beneficiario, tipicamente a causa dei giorni valuta applicati dagli istituti di credito.**

La R.M. 25.1.1978, prot. 363519, successivamente confermata dalla R.M. 6.12.1989, prot. 551041, ha precisato (argomentando in ambito iva) che, ai fini dell'emissione della fattura, il pagamento può ritenersi eseguito nel momento in cui il beneficiario interessato riceva dalla banca la comunicazione dell'avvenuto accreditamento delle somme a lui dovute.
Tale principio è stato poi ribadito dalla C.M. 5.8.1994, n. 134/E, secondo la quale

- *"per quanto concerne la precisa individuazione della data del pagamento (...), nei casi di pagamenti effettuati tramite mandati o accreditamenti, gli stessi devono ritenersi eseguiti il giorno in cui il creditore riceve la comunicazione dell'avvenuto accreditamento delle somme a lui dovute"*.

Ai fini reddituali, invece, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 23.6.2010, n. 38/E, ha stabilito che

- *"nel caso di compensi pagati mediante bonifico bancario, si ritiene che ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo il momento in cui il professionista consegue la effettiva disponibilità delle somme, debba essere individuato in quello (...) della cosiddetta "data disponibile", che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere effettivamente utilizzata"*, senza che assumano alcun rilievo né la data valuta, né la data di emissione dell'ordine di bonifico da parte del cliente, né, infine, la data in cui la banca del professionista comunica l'avvenuto accredito delle somme.

Si viene così a creare una discrasia fra il momento di tassazione in capo al percipiente e quella di deduzione della spesa da parte del cliente (se anch'esso lavoratore autonomo o impresa), che comporterà necessità di delucidazioni all'Agenzia delle Entrate, la quale rileverà l'incongruenza in sede di incrocio dei dati fra il mod. 770 del sostituto d'imposta e il mod. unico del professionista.

6.6.4 Carta di credito

Nel caso di pagamento avvenuto tramite carta di credito, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in relazione al momento in cui i professionisti possono considerare effettivamente sostenuto l'onere per contributi previdenziali saldati con il predetto mezzo di pagamento negli ultimi mesi dell'anno e con addebito sul conto corrente nell'anno seguente.

In particolare, disciplinando tale ipotesi, la R.M. 23.4.2007, n. 77/E, ha precisato che

- *"il momento maggiormente rilevante, nel caso in cui i contributi vengano versati con carta di credito on-line, è quello in cui viene utilizzata la carta di credito. In questo momento, infatti, il professionista dà di fatto l'ordine di pagamento alla banca,*

> *ottenendo contestualmente il rilascio della ricevuta telematica di avvenuto pagamento, firmata digitalmente dalla banca stessa che versa quindi l'importo sul conto dell'ente. (...) Da quanto esposto si evince che i contributi si considerano versati dal professionista nel momento stesso in cui manifesta la volontà di sostenerne l'onere dando ordine di pagamento alla banca. Il momento, diverso e successivo, in cui avviene l'addebito sul conto corrente del professionista da parte della banca attiene ad un rapporto interno che coinvolge esclusivamente il delegante ed il delegato, irrilevante ai fini fiscali*".

Da tali affermazioni potrebbe trarsi la conclusione che, **come nel caso delle spese sostenute, anche per quanto riguarda i compensi incassati debba farsi riferimento al momento in cui la carta di credito viene utilizzata dal cliente, così saldando la propria obbligazione con il professionista**; in tal senso, del resto, può citarsi quanto chiarito dalla prassi ministeriale in sede di commento alla nuova disciplina del reddito di lavoro dipendente (per cui vale il medesimo principio di cassa), introdotto dal D.Lgs. 314/1997.

Allora, infatti, l'Amministrazione finanziaria aveva "*osservato, in merito al criterio di cassa, che il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore*" (C.M. 23.12.1997, n. 326/E).
Se, tuttavia, si **applica il criterio di cui alla C.M. 38/E/2010, diviene rilevante il momento in cui l'importo è disponibile per il pericpiente**.

APPROFONDIMENTO

7. CONTROLLI DI FINE ANNO

7.1 Condizioni per fruire del regime dei minimi

La finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007 n. 244) all'art. 1 commi da 96 a 117 contiene le regole di istituzione del regime forfetario e semplificato per i contribuenti minimi. Tali disposizioni sono state poi integrate dall'art. 27, D.L. 98/2011.

In sostanza per accedere al regime dei minimi occorre rispettare una griglia complessa di requisiti in cui si intrecciano:

- ✓ i vecchi requisiti della L. 244/2007;
- ✓ con i requisiti "nuovi" (ma in realtà mutuati dal regime delle neo attività di cui all'art. 13, L. 388/2000) dell'art. 27, D.L. 98/2011.

Secondo le regole previste dalla Finanziaria 2008 possono accedere al nuovo regime dei contribuenti minimi soltanto le persone fisiche che **esercitano attività di impresa, arti o professioni che**

- **nell'anno solare precedente:**
  - ✓ abbiano conseguito ricavi o abbiano percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a Euro 30.000;
  - ✓ non abbiano effettuato cessioni all'esportazione e assimilate;
  - ✓ non abbiano sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori di cui all'art. 50, c. 1, lett. c) e c bis), D.P.R. 22.12.1986, n. 917 anche assunti a progetto, e non abbiano erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'art. 53, c. 2, lett. c), D.P.R. 917/1986;

- nel **triennio precedente** non abbiano acquistato beni strumentali (anche da privati), anche in leasing, per un ammontare complessivo superiore a Euro 15.000.

Non possono accedere al regime dei contribuenti minimi:

- le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'Iva:
  - ✓ Agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-*bis* del DPR n. 633 del 1972);
  - ✓ Vendita sali e tabacchi (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
  - ✓ Commercio dei fiammiferi (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
  - ✓ Editoria (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

- ✓ Gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- ✓ Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- ✓ Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al DPR n. 640/72 (art. 74, sesto c. del DPR n. 633/72);
- ✓ Agenzie di viaggi e turismo (art. 74-*ter*. del DPR n. 633/72);
- ✓ Agriturismo (art. 5, comma 2, della legge 413/91);
- ✓ Vendite a domicilio (art. 25- *bis*, comma 6, del DPR n. 600/73);
- ✓ Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del d.l. n. 41/95);

- i soggetti che in via esclusiva o prevalente cedono:
  - ✓ **fabbricati** o **porzioni di fabbricato** e di terreni edificabili di cui all'art. 10, c. 1, n. 8), D.P.R. 633/1972;
  - ✓ **mezzi di trasporto nuovi** di cui all'art. 53 c. 1, D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con modif. con L. 29.10.1993, n. 427;

- gli imprenditori individuali ed i professionisti che possiedono quote di partecipazione in:
  - ✓ **società di persone**
  - ✓ **associazioni** di cui all'art. 5 D.P.R. 917/1986
  - ✓ in **S.r.l.** che si trovano nel regime di **trasparenza fiscale** di cui all'art. 116 D.P.R. 917/1986.

In **aggiunta** secondo quanto previsto dall'art. 27 D.L. 98/2011 (conv. con modif. L. 111/2011) il nuovo regime è riconosciuto a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- 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 predetto beneficio, non sia superiore a 30.000 euro.

Per queste ultime condizioni previste dal D.L. 98/2011 si fa presente entrando più nel dettaglio che:

- con riferimento al fatto di **non aver esercitato alcuna attività nei tre anni precedenti antecedenti l'inizio della nuova attività**, l'Agenzia delle Entrate (C.M. 1° giugno 2001, n. 59/E) ha chiarito che:
  - non costituisce causa di esclusione la semplice apertura della partita Iva come pure, la partecipazione in qualità di socio ad una società di capitali o di persone senza che venga svolta attività gestionale nella stessa.
- in merito alla "**mera prosecuzione**" la stessa si realizza quando:
  - l'attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale continuando ad essere svolta nello stesso luogo con l'impiego degli stessi beni preesistenti nell'attività precedente e nei confronti dei medesimi clienti. La disposizione, la cui concreta applicazione va verificata caso per caso, ha carattere antielusivo ed è finalizzata ad evitare gli abusi dei contribuenti, i quali, al solo fine di godere delle agevolazioni tributarie previste dal nuovo regime, potrebbero di fatto continuare ad esercitare l'attività in precedenza svolta, modificando solamente la veste giuridica di impresa o lavoro autonomo. In tempi recenti è stato chiarito che è possibile fruire del regime agevolato in caso di precedente svolgimento di un'attività di lavoro autonomo occasionale (R.M. 26.8.2009, n. 239/E);

Il Provvedimento del 22.12.2012 tenuto conto che il regime è riservato, oltre che ai giovani imprenditori, anche ai lavoratori in mobilità, ha stabilito al punto 2.2. che:

- *"La condizione di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 27 del decreto legge 6 luglio 2011 n.98, secondo cui l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, una mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente, non opera laddove il contribuente dia prova di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà"*

Pertanto, esclusivamente i contribuenti che provano la **perdita del lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà** non devono verificare la condizione riferita alla mera prosecuzione dell'attività. La disposizione è applicabile sia per il passato, sia a regime"

APPROFONDIMENTO

Con riferimento alla condizione relativa al **subentro** nell'attività svolta da altro soggetto non è stata mantenuta la previsione del raddoppio del limite dei ricavi, contenuta nella disciplina delle nuove iniziative produttive, a seconda che si tratti di attività aventi ad oggetto prestazioni di servizi (Euro 30.987,41), ovvero aventi ad oggetto altre attività (Euro 61.974,83).

7.2 Opzione per il regime agevolato

Quello dei contribuenti minimi è stato più volte definito dalla stessa Amministrazione finanziaria il regime in cui si collocano "naturalmente" tutte le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arte o professione, che possiedono i requisiti previsti dalla normativa di riferimento.
In sostanza i contribuenti che **posseggono i requisiti esposti precedente si considerano "minimi" e applicano automaticamente il regime speciale, senza necessità di espletare alcuna formalità.**

ACCESSO NATURALE AL REGIME DEI MINIMI
Coloro che rispettano i requisiti soggettivi ed oggettivi del regime dei minimi accendono automaticamente al regime stesso, essendo quest'ultimo un regime naturale.

Per i soggetti che naturalmente possiedono tutti i requisiti per accedere al regime agevolato, è prevista la possibilità di opzione per:

- il regime ordinario per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sul reddito
- oppure a quello semplificato degli "ex minimi".

Il contribuente ha la facoltà di rinunciare al regime speciale e di optare per l'applicazione delle imposte nei modi ordinari. L'opzione va esercitata mediante comportamento concludente, ovvero:

- ✓ addebitando l'Iva ai propri cessionari/committenti;
- ✓ esercitando il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti.

L'opzione va comunicata all'Amministrazione finanziaria con la prima dichiarazione annuale successiva alla scelta operata. La comunicazione avviene barrando l'apposita casella nel quadro VO della Dichiarazione Iva.

L'opzione è valida per un triennio e per ciascun anno successivo fino alla revoca
Il contribuente ha la facoltà di rinunciare al regime speciale e di optare per l'applicazione del regime "semplificato" degli ex minimi.

APPROFONDIMENTO

Anche in questo caso il contribuente dovrà:

- ✓ addebitare l'Iva ai propri cessionari/committenti;
- ✓ esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti.

Si fa presente però che qualora il 2013 corrisponda all'anno di inizio attività è necessario:

- → comunicare in sede di inizio attività (modello AA9/9), l'accesso a tale regime **barrando l'apposita casella**.

L'opzione si esercita mediante comportamento concludente il quale consiste in:

- emissione di fattura senza addebito di Iva;
- mancata registrazione delle fatture emesse, dei corrispettivi, delle fatture di acquisto;
- mancata tenuta delle scritture contabili.

La dichiarazione da produrre, senza particolari formalità, può essere riportata direttamente in fattura; pertanto sulle fatture emesse a decorrere dall'1.1.2012, va aggiunta la seguente dicitura:

- → *"Prestazione non soggetta a ritenuta d'acconto ai sensi del comma 5.2 del Provvedimento Agenzia delle entrate del 22.12.2011 n. 185820"*

L'adozione del regime dei minimi comporta, quindi, che l'emissione delle fatture vanno emesse nel modo esposto di seguito.

Imprenditore

Ditta Mario Verdi

Via Verdi, n.25

Milano

Spett/le Brios S.r.l.

Via.....

Fattura n. 1 del 10 gennaio 2013

Vi rimettiamo fattura per lavori di manutenzione eseguiti presso vostro stabilimento sito in .....

Totale fattura 1.000,00 euro

Imposta di bollo assolta ai sensi dell'art. 13 della Tariffa allegata al DPR 26.10.72 n. 642.

Operazione effettuata ai sensi dell'articolo 27 commi 1 e 2 D.L. 6 luglio 2011 n. 98.

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

Professionista iscritto ad albo con cassa

Dott. Mario Verdi

Via Rossi, n.25

Milano

Spett/le Brios S.r.l.
Via.....
.....

Parcella n. 1 del 10 gennaio 2013

Consulenza	1.000
Contributo 4%	40
TOTALE	**1.040**

Imposta di bollo assolta ai sensi dell'art. 13 della Tariffa allegata al DPR 26.10.72 n. 642.

Operazione effettuata ai sensi dell'articolo 27 commi 1 e 2 D.L. 6 luglio 2011 n. 98.

Prestazione non soggetta a ritenuta d'acconto ai sensi del comma 5.2 del Provvedimento Agenzia delle entrate del 22.12.2011 n. 185820.

Professionista con cassa separata INPS

Dott. Mario Verdi
Via Rossi, n.25
Milano

Spett/le Brios S.r.l.

Via.....

Parcella n. 1 del 10 gennaio 2013

Consulenza	1.000
Contributo 4%	40
TOTALE	**1.040**

Imposta di bollo assolta ai sensi dell'art. 13 della Tariffa allegata al DPR 26.10.72 n. 642.

Operazione effettuata ai sensi dell'articolo 27 commi 1 e 2 D.L. 6 luglio 2011 n. 98.

Prestazione non soggetta a ritenuta d'acconto ai sensi del comma 5.2 del Provvedimento Agenzia delle entrate del 22.12.2011 n. 185820.

7.3 Adempimenti

I vantaggi e le semplificazioni contabili del regime dei minimi consistono sinteticamente in:

- ✓ chi aderisce al regime dei minimi paga (al posto di Ires, Iva, Irap e addizionali) un'imposta sostitutiva del 5% sul reddito calcolato come differenza tra ricavi o compensi e spese sostenute, comprese le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o alla professione;
- ✓ il reddito si determina applicando il principio di cassa, che comporta un'immediata e integrale rilevanza dei costi, anche quelli inerenti i beni strumentali;
- ✓ dal reddito si possono dedurre per intero i contributi previdenziali, compresi quelli corrisposti per i collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico e quelli per i collaboratori non a carico, ma per i quali il titolare non ha esercitato il diritto di rivalsa;
- ✓ e' ammessa la compensazione di perdite riportate da anni precedenti;
- ✓ le perdite fiscali successive possono essere portate in diminuzione dal reddito conseguito nei periodi d´imposta seguenti, ma non oltre il quinto;
- ✓ i contribuenti a cui si applica il regime dei minimi sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore;
- ✓ i contribuenti a cui si applica il regime dei minimi sono esonerati dagli adempimenti ai fini Iva.

Ai sensi del comma 109, dell'articolo 1 della Finanziaria 2008 i soggetti che applicano il regime dei **contribuenti minimi sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli altri obblighi previsti dal DPR n. 633 del 1972**, ossia:

- ⇨ registrazione delle fatture emesse (articolo 23);
- ⇨ registrazione dei corrispettivi (articolo 24);
- ⇨ registrazione degli acquisti (articolo 25);
- ⇨ tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39), fatta eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- ⇨ **dichiarazione e comunicazione annuale** (articoli 8 e 8-*bis* del DPR 22 luglio 1998, n. 322);

In capo ai contribuenti minimi permangono, invece, ai sensi delle disposizioni in commento, **i seguenti adempimenti:**

APPROFONDIMENTO

- obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- obbligo di certificazione dei corrispettivi, sulle fatture emesse ai sensi dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972 dovrà annotarsi che trattasi di "*operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008*";
- obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta (ad esempio, nell'ipotesi di operazioni soggette al regime dell'*inversione contabile o reverse charge*) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- obbligo di versare l'imposta di cui al punto precedente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- obbligo di presentare agli uffici doganali gli elenchi *intrastat* (cfr. articolo 50, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331);
- obbligati a manifestare preventivamente la volontà di effettuare acquisti intracomunitari, all'atto della presentazione della dichiarazione di inizio attività o successivamente, per essere inclusi nell'archivio VIES, ai sensi dell'articolo 35, comma 2, lett. e-bis) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 6, come modificato 27, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78;

APPROFONDIMENTO

ADEMPIMENTI IVA	
ESONERO	OBBLIGO
✓ registrazione delle fatture emesse (articolo 23); ✓ registrazione dei corrispettivi (articolo 24); ✓ registrazione degli acquisti (articolo 25); ✓ tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39), fatta eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione; ✓ dichiarazione e comunicazione annuale (articoli 8 e 8-*bis* del DPR 22 luglio 1998, n. 322); ✓ invio comunicazioni operazioni Iva (c.d. "Spesometro"); ✓ invio Comunicazioni black list.	✓ numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali; ✓ certificazione dei corrispettivi, sulle fatture emesse ai sensi dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972 dovrà annotarsi che trattasi di "*operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008*"; ✓ integrazione della fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta (ad esempio, nell'ipotesi di operazioni soggette al regime dell'*inversione contabile o reverse charge*) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta; ✓ versamento dell'imposta di cui al punto precedente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni; ✓ presentazione agli uffici doganali gli elenchi *intrastat* (cfr. articolo 50, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331; ✓ iscrizione archivio Vies.

I contribuenti minimi sono**:**

- **esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili anche ai fini delle imposte sui redditi;**
- **non sono soggetti agli studi di settore e ai parametri.**

APPROFONDIMENTO

> Attenzione
> **I contribuenti minimi sono,** pertanto, **esonerati anche dalla compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore,** di cui all'art. 62-*bis* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e dei parametri di cui al DPCM del 29 gennaio 1996.

I contribuenti minimi restano obbligati, ai sensi del comma 109 dell'articolo 1 della Finanziaria 2008:

- **a conservare i documenti ricevuti ed emessi** come previsto dall'art. 22 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

La norma recata dal **comma 104 dell'articolo 1 della Finanziaria 2008 stabilisce che i contribuenti minimi sono esenti dall'imposta sulle attività produttive.**
Con tale disposizione il legislatore ha inteso prescindere dalle caratteristiche individuali dell'attività svolta ai fini dell'assoggettamento all'IRAP del reddito prodotto, riconducendo l'esenzione tra le specificità del regime in esame.
Conseguentemente i contribuenti minimi sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione IRAP prevista dall'articolo 19 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.
I contribuenti minimi **non possono esercitare il diritto di rivalsa né possono detrarre l'Iva assolta sugli acquisti nazionali e comunitari e sulle importazioni.**

7.4 Uscita dal regime dei minimi

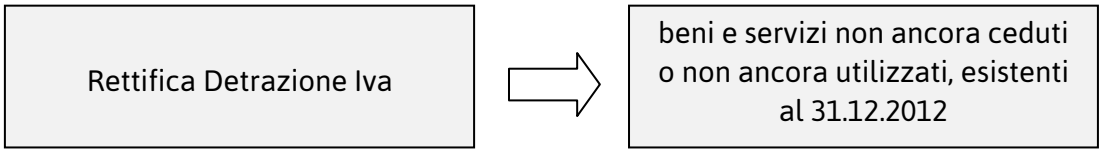
La gestione del passaggio dal regime dei minimi al regime ordinario comporta le seguenti problematiche:

- **ai fini IVA**, in maniera simmetrica rispetto all'ingresso nel regime dei minimi, **va effettuata la rettifica della detrazione IVA** connessa al mutamento del regime di detrazione (da IVA indetraibile a IVA detraibile);
- **ai fini reddituali**:
  - ✓ qualora il contribuente sia un imprenditore, **è necessario gestire gli eventuali salti o duplicazioni d'imposta** connessi al passaggio da un regime di determinazione del reddito con il criterio di cassa a un regime in cui si utilizza il criterio di competenza. In particolare tale problematica coinvolge anche il magazzino esistente al 31.12.2012.

I soggetti che adottano a decorrere dal 2013 il regime ordinario possono, ai sensi dell'art. 19-bis 2, comma 3, DPR n. 633/72, in considerazione del **mutato regime di detrazione** dell'IVA a credito,

APPROFONDIMENTO

effettuare la rettifica della detrazione con riferimento a tutti i **beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati**, **esistenti al 31.12.2012**.



Si tratta infatti di rendere **detraibile l'IVA non detratta durante il regime dei minimi** che, a seguito del passaggio al regime IVA ordinario, diviene detraibile.
Pertanto, così come nel momento dell'ingresso nel regime dei minimi è richiesto il versamento della rettifica della detrazione, la fuoriuscita ne comporta la **rettifica a credito** dell'IVA non detratta in relazione ai beni non ancora ceduti o utilizzati al 31.12.2012.
L'Agenzia delle Entrate nella Circolare 21.12.2007, n. 73/E, dopo aver specificato che

→ *"l'applicazione del regime dei contribuenti minimi comporta la rettifica dell'Iva già detratta negli anni in cui si è applicato il regime ordinario, ai sensi dell'art. 19-bis2 del dPR n. 633 del 1972"* e che *"l'IVA relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi"*,

ha precisato che:

→ "***Analoga rettifica va effettuata quando il contribuente transita, per legge o opzione, nel regime ordinario dell'Iva***. *In tal caso, le residue rate sono computate nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita al netto di tale rettifica*."

Alla rettifica a favore risultano applicabili le medesime disposizioni previste al momento dell'ingresso nel regime dei minimi. Pertanto, per i **beni ammortizzabili**, compresi i beni immateriali, la rettifica:

- va eseguita se **non sono trascorsi i 4 anni successivi a quello della loro entrata in funzione** ovvero **10 anni dalla data di acquisto o ultimazione** relativamente agli immobili;
- **non si effettua per i beni di costo unitario non superiore a € 516,46 per i beni il cui coefficiente d'ammortamento è superiore al 25%**.

Da quanto sopra la rettifica interessa in particolare:

- le **rimanenze di magazzino** risultanti al 31.12.2012;
- i **servizi non utilizzati** al 31.12.2012;
- i **beni mobili** (ad esempio, attrezzature, personal computer, mobili e arredi, autovetture, ecc.) per i quali al 31.12.2012 non è ancora scaduto il c.d. "periodo di

APPROFONDIMENTO

tutela fiscale". Si tratta quindi dei **beni acquistati dal 2009 in poi**; infatti per i beni acquistati fino al 2008 è già trascorso il quinquennio.

ANNO DI ACQUISTO BENE MOBILE				
Fino al 2008	**2009**	**2010**	**2011**	**2013**
NO rettifica	SI rettifica			

Deve essere oggetto di **rettifica della detrazione dell'Iva** anche l'importo a suo tempo detratto sui **canoni di leasing anticipati o sui maxicanoni iniziali**.

Per quanto riguarda le imposte dirette per gli imprenditori che passeranno dal regime dei minimi a quello semplificato si avrà il passaggio dal regime di cassa al regime di competenza.
In considerazione del diverso criterio di imputazione dei costi e dei ricavi si pone il problema di evitare, nel passaggio di regime, i c.d. "fenomeni di salti o duplicazioni d'imposta" (doppia imposizione o doppia deduzione del medesimo componente reddituale).
Per coloro che fuoriescono dal regime dei minimi dal 2013 il caso si verifica, ad esempio, con riferimento ad un costo relativo all'assicurazione pagata nel 2012 che risulta in parte di competenza del 2013.
L'art. 1, comma 112, Legge n. 244/2007, al riguardo dispone che:

- "*Nel caso di passaggio da **un periodo di imposta soggetto al regime previsto dai commi da 96 a 117** a **un periodo di imposta soggetto a regime ordinario**, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, **i ricavi**, i compensi e **le spese sostenute che, in base alle regole del regime di cui ai predetti commi, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché di competenza di tali periodi**; viceversa quelli che, ancorché di competenza del periodo soggetto al regime di cui ai citati commi, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime di cui ai medesimi commi …*".

Viene pertanto posta la regola in base alla quale nel passaggio dal regime dei minimi ad un regime per competenza si applica la regola di imputazione prevista per il regime precedente (cassa).

Se il ricavo percepito o la spesa pagata **concorrono a formare il reddito del 2012**, il componente così imputato nell'ultimo periodo **non concorrerà più alla formazione del reddito dei periodi successivi**, ancorché di competenza di tali periodi.

Con particolare riferimento al magazzino relativo a merci e materie prime in giacenza al 31.12.2012 non rilevate nella dichiarazione dei redditi da parte del contribuente minimo sarà necessario distinguere la parte delle rimanenze le cui fatture sono state pagate entro il 31.12.2012 da quella le cui fatture sono pagate dal 2013.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E:

⇨ *"... le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e quindi dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime* ***non dovranno assumere rilevanza*** *come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime dei minimi in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR. Diversamente qualora con riferimento alle merci in* ***rimanenza non è stato effettuato il relativo pagamento*** *le stesse rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal TUIR."*

Esempio

La sig.ra Anna Bianchi esercente un'attività d'impresa in forma individuale fuoriesce dal regime dei minimi dal 2012. Al 31.12.2012 le rimanenze finali di merce ammontano a € 1.500 di cui:

- pagate nel 2012 € 1.000
- non ancora pagate € 500

Oltre alla rettifica della detrazione ai fini IVA, l'ammontare pari a € 1.000 concorre alla determinazione del reddito 2012 in quanto si tratta di costi pagati nel 2012.

L'ammontare pari a € 500 sarà rilevato a titolo di esistenze iniziali all'1.1.2013 e pertanto concorrerà come componente negativo del reddito 2013.

Esempio

Il sig. Bruno Bianchi esercente un'attività d'impresa in forma individuale fuoriesce dal regime dei minimi dal 2013.

In data 1.7.2012 ha pagato il premio di € 1.000 a titolo di assicurazione furto e incendio per il periodo 1.7.2012 – 30.6.2013.

Il costo relativo all'assicurazione è deducibile nella determinazione del reddito 2012 in quanto pagato in tale anno.

La quota relativa al periodo 1.1 – 30.6.2013 non concorre alla determinazione del reddito 2013 ancorché di competenza di tale periodo mentre vi concorrerà il premio relativo al periodo 1.7 – 31.12.2013.

APPROFONDIMENTO

7.5 Il regime supersemplificato

Con il D.L. 98/2011 è stato introdotto anche il

- **regime super-semplificato** (così indicato per distinguerlo dal regime contabile semplificato di cui all'art. 18 del D.P.R. 600/1973) disciplinato dai commi da 3 a 5 dell'art. 27 del D.L. 98/2011.

Secondo quanto previsto dal comma 3 dell'art. 27 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 conv. con modif. nella L. 15 luglio 2011 n. 111:

- *"Coloro che, per effetto delle disposizioni di cui al comma 1, pur avendo le caratteristiche di cui ai commi 96 e 99 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, non possono beneficiare del regime semplificato per i contribuenti minimi ovvero ne fuoriescono, fermi restando l'obbligo di conservare, ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, i documenti ricevuti ed emessi e, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi, sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini dell'IVA previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100. I soggetti di cui al periodo precedente sono altresì esenti dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446".*

Secondo il disposto normativo sopraesposto può accedere al "**regime degli ex minimi**" chi

- possiede tutti i requisiti per optare per il vecchio regime dei minimi meno i nuovi requisiti introdotti dalla manovra estiva 2011.

Quindi tale regime è riservato a chi:

- consegue ricavi ovvero percepisce compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a € 30.000;
- non effettua cessioni all'esportazione;
- non sostiene spese per lavoratori dipendenti, co.co.co. o lavoratori a progetto, né corrisposto compensi ad associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;
- nel **triennio precedente** non effettua acquisti di beni strumentali, anche tramite appalto, locazione e leasing, per un ammontare superiore a € 15.000.

APPROFONDIMENTO

Al contrario **non possono accedere** al nuovo regime dei contribuenti minimi:

- le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'Iva:
  - ✓ Agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-*bis* del DPR n. 633 del 1972);
  - ✓ Vendita sali e tabacchi (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
  - ✓ Commercio dei fiammiferi (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
  - ✓ Editoria (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
  - ✓ Gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
  - ✓ Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
  - ✓ Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al DPR n. 640/72 (art. 74, sesto c. del DPR n. 633/72);
  - ✓ Agenzie di viaggi e turismo (art. 74-*ter*. del DPR n. 633/72);
  - ✓ Agriturismo (art. 5, comma 2, della legge 413/91);
  - ✓ Vendite a domicilio (art. 25- *bis*, comma 6, del DPR n. 600/73);
  - ✓ Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del d.l. n. 41/95);

- i soggetti che in via esclusiva o prevalente cedono:
  - ✓ **fabbricati** o **porzioni di fabbricato** e di terreni edificabili di cui all'art. 10, c. 1, n. 8), D.P.R. 633/1972;
  - ✓ **mezzi di trasporto nuovi** di cui all'art. 53 c. 1, D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con modif. con L. 29.10.1993, n. 427;
- gli imprenditori individuali ed i professionisti che possiedono quote di partecipazione in
  - ✓ **società di persone**
  - ✓ **associazioni** di cui all'art. 5 D.P.R. 917/1986
  - ✓ in **S.r.l.** che si trovano nel regime di **trasparenza fiscale** di cui all'art. 116 D.P.R. 917/1986.

Le agevolazioni del regime degli "ex minimi" consistono in:

- esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'Iva;
- esonero dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al D.p.r. n.100/1998 (dichiarazioni e versamenti periodici);
- esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive.

APPROFONDIMENTO

Dalla testo letterale della norma si nota come **l'esenzione dagli obblighi Iva** riguarda solo l'esonero dalle **liquidazioni e versamenti periodici**, questo ci porta a concludere che per tale regime si continuerà ad applicare l'Iva regolarmente con addebito dell'Iva in fattura, esercizio della detrazione Iva e del diritto di rivalsa ecc. Il versamento dell'IVA si presume debba essere effettuato in dichiarazione annuale.
Per le regole di tassazione del nuovo "regime degli ex minimi" il testo di legge contenuto nella manovra estiva 2011 non dice alcunché.

Si sottolinea, quindi, che:

- non vengono dettati particolari criteri di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo da essi prodotto pertanto si applicano **quelli ordinari di competenza e di cassa**;
- nessun riferimento viene fatto alle modalità di tassazione, pertanto saranno in vigore **le ordinarie aliquote irpef a scaglioni**

Le disposizioni che disciplinano tale regime non fanno alcun riferimento espresso all'esclusione dei contribuenti in esame anche dagli studi di settore.
Ciò comporta che, analogamente a quanto previsto per il regime delle nuove iniziative, **gli stessi siano assoggettati agli studi di settore**.

A conferma di ciò è arrivato anche il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2011 il quale ha affermato che:

→ "*I contribuenti che applicano il regime contabile agevolato sono soggetti agli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 ed ai parametri di cui alla legge 28 dicembre 195, n. 549, nonché alla compilazione del modello per la comunicazione dei relativi dati, come disposto dall'articolo 7 comma 2, lett. b) del decreto ministeriale 2 gennaio 2008*".

Ai lavoratori autonomi che adottano il regime semplificato, che comporta l'applicazione delle ordinarie modalità di tassazione, **dovrà essere operata la ritenuta del 20% sui compensi.**

7.6 Le nuove iniziative produttive

Il regime delle nuove iniziative produttive è un regime agevolato che si applica a chi avvia una attività imprenditoriale o di lavoro autonomo.

Tale regime, per il primo periodo d'imposta e i due successivi prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef del 10% e una serie di semplificazioni contabili.

Il beneficio del regime agevolato può essere riconosciuto esclusivamente a contribuenti in possesso di determinati **requisiti** e solo al verificarsi di specificate **condizioni**:

- il soggetto che lo richiede deve essere una persona fisica o un'impresa familiare;
- il contribuente non deve aver esercitato negli ultimi tre anni attività artistica, professionale o d'impresa, neppure in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non deve costituire il proseguimento di un'altra attività svolta precedentemente in forma di lavoro dipendente o autonomo (tranne il caso del periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni);
- è necessario che si realizzino compensi di lavoro autonomo o di ricavi non oltre un determinato ammontare. Precisamente, l'ammontare dei compensi o ricavi attesi deve essere:
  - ✓ per i lavoratori autonomi, non superiore a 30.987,41 euro;
  - ✓ per le imprese, non superiore a 30.987,41 euro, se hanno per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 61.974,83 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività;
  - ✓ 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, deve essere:
    - → per le imprese, non superiore a 30.987,41 euro, se hanno per oggetto prestazioni di servizi,
    - → per le imprese aventi ad oggetto altre attività, non superiore a 61.974,83 euro;
- occorre, infine, adempiere regolarmente gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi.

Per chi sceglie di avvalersi del regime fiscale agevolato, le agevolazioni consistono in:

- r**iduzione del carico fiscale**: è prevista, infatti, una tassazione forfetaria del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, e relative addizionali regionali e comunali, nella **misura del 10%;**

Attenzione

L'imposta è **sostitutiva** solo dell'Irpef. Pertanto, si versano regolarmente le altre imposte (ad eccezione dell'acconto annuale dell'imposta sul valore aggiunto). Per le imprese familiari, l'imposta sostitutiva è dovuta dall'imprenditore e si calcola sull'intero reddito d'impresa realizzato

APPROFONDIMENTO

- semplificazione degli adempimenti contabili: è previsto, infatti, **l'esonero** dai seguenti obblighi contabili:
  - **registrazione e tenuta delle scritture contabili** rilevanti ai fini delle imposte dirette, dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) e dell'imposta sul valore aggiunto (Iva);
  - **liquidazioni e versamenti periodici dell'Iva**;

> Attenzione
> Non si è esonerati dagli obblighi di dichiarazione e di versamento annuale (l'Iva a debito è dovuta annualmente anziché alle scadenze periodiche). Rimane in ogni caso l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi e, se previsto, l'obbligo di emissione di fatture, scontrini fiscali e ricevute fiscali.

- **non assoggettamento a ritenuta d'acconto**, da parte del sostituto d'imposta, dei ricavi e dei compensi riguardanti il reddito oggetto del regime fiscale agevolato. L'Agenzia delle Entrate, con la *circolare 8/2001*, aveva infatti precisato che i sostituti d'imposta che corrispondono somme a titolo di ricavi d'impresa o di compensi professionali ai contribuenti che fruiscono del regime delle nuove iniziative produttive non devono operare su tali somme la ritenuta d'acconto, in quanto, detti redditi sono assoggettati ad un'imposta sostitutiva e, di conseguenza, non concorrono alla formazione del reddito complessivo IRPEF. L'imprenditore o il professionista deve rilasciare al sostituto d'imposta una **dichiarazione attestante che si tratta di somme che concorrono alla formazione di redditi assoggettati ad imposta sostitutiva** (la dichiarazione viene usualmente riportata sulla fattura); allo stesso modo, il contribuente che decade dal regime agevolato deve tempestivamente comunicare tale circostanza al sostituto d'imposta.

Al 31.12.2012 bisogna quindi controllare se:

- il 2012 corrisponde all'ultimo dei tre anni in cui si può usufruire del regime agevolato:
  - → in tal caso a partire dal 2013 il contribuente passa al regime **ordinario** oppure regime dei **minimi** (qualora ne sussistano tutti i presupposti) o supersemplificato;
- i ricavi conseguiti nel 2012 hanno superato i limiti di ricavi e compensi di 30.987,41 e/o di 61.974,83 euro, ma non oltre il 50% (e quindi fino a 46.481,12 e/o 92.962,24 euro):
  - → in questa seconda ipotesi **il contribuente a partire dal 2013 è costretto ad applicare il regime ordinario**;

APPROFONDIMENTO

- i ricavi conseguiti nel 2012 hanno superato del 50% i limiti richiesti (e quindi fino a 46.481,12 e/o 92.962,24 euro):
  - → in quest'ultimo caso il contribuente **fuoriesce dal regime a partire dal 2012.**

7.7 Il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria

Alla fine del 2012 le imprese in contabilità semplificata possono decidere di passare al regime di contabilità ordinaria:

- per **obbligo** (se nel 2012 hanno superato i limiti imposti dalla legge);
- per **opzione** (su decisione del contribuente).

A seguito della tenuta della contabilità ordinaria, le imprese avevano l'obbligo di adempiere a quanto disposto dall'art. 10, comma 5, DL n. 69/89 in base al quale:

- "*in tutti i casi di passaggio dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria, le attività e le passività esistenti all'inizio del periodo d'imposta vanno valutate con i criteri di cui al DPR n. 689/74 e riportate sul libro degli inventari o su apposito prospetto da vidimarsi entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta precedente*".

La citata previsione normativa è stata soppressa dall'art. 5, comma 2, lett. a), DPR n. 126/2003 (Decreto semplificazioni) a decorrere dal 20.6.2003.
L'adempimento in esame è ora contenuto nell'art. 1 del citato Decreto n. 126/2003, in base al quale:

- "*nei casi di passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria, le attività e le passività esistenti all'inizio del periodo d'imposta sono valutate con i criteri di cui al DPR n. 689/74 e* ***riportate sul libro degli inventari o su apposito prospetto*** *da redigere entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta precedente*".

Da quanto sopra ne consegue che l'elenco delle attività e passività esistenti all'1.1.2013, che rappresenta la situazione patrimoniale di partenza (iniziale), può alternativamente essere:

a) redatto direttamente sul libro degli inventari.
b) costituito da un prospetto a sé stante.

Attenzione

Il prospetto delle attività e passività esistenti alla data del 01.01.2013 deve essere **redatto entro il 30.09.2013** (termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi del 2012).

APPROFONDIMENTO

Le poste attive e passive da iscrivere nel prospetto in esame devono essere valutate secondo quanto stabilito dal DPR n. 689/74 e, in particolare, rispettando i seguenti criteri.

ATTIVITÀ	CRITERIO DI VALUTAZIONE
Cassa	Valore del denaro fisicamente esistente in cassa all'1.1.2013.
Banche	Importo a credito risultante dai c/c bancari.
Crediti	Valore nominale dei crediti, elencati nominativamente, al netto delle perdite verificatesi prima dell'1.1.2013.
Ratei e risconti attivi	Importo di competenza dell'esercizio.
Rimanenze	Valore iniziale delle rimanenze corrispondente al valore finale al 31.12.2012.
Beni strumentali	Valore di tutti i beni strumentali sia completamente ammortizzati che in corso di ammortamento. Vanno indicati anche gli acquisti di beni strumentali di importo non superiore a € 516,45 (L. 1.000.000) dedotti interamente nell'esercizio iscrivendo nel fondo ammortamento un valore di ammontare pari a quello del bene. Per i beni acquistati prima del 1974: ➜ se esiste la documentazione della spesa, si rileva il costo d'acquisto maggiorato degli oneri incrementativi; in alternativa il costo può essere aumentato, a titolo di spese incrementative, di una percentuale forfetaria del 3% per ogni anno o frazione di anno superiore a sei mesi fino al 31.12.1973; ➜ in mancanza di idonea documentazione si assume il valore commerciale alla data dell'acquisto maggiorato del 3% annuo fino al 31.12.1973; ➜ se non si conosce nemmeno la data dell'acquisto si assume il valore commerciale del bene al 31.12.1973. Per i beni acquisiti in successione si deve assumere il valore definito nella denuncia di successione o, in mancanza della stessa, il valore fiscalmente riconosciuto in capo al de cuius.
PASSIVITÀ	**CRITERIO DI VALUTAZIONE**
Debiti	I debiti vanno iscritti al valore nominale. In particolare: ➜ i debiti verso fornitori vanno rilevati singolarmente sulla base della documentazione in possesso dell'impresa e devono essere iscritti al valore nominale al netto di sconti commerciali; ➜ si deve tener conto anche dei debiti relativi alla merce pervenuta entro il 31.12.2012 di cui non è stata ricevuta la relativa fattura

APPROFONDIMENTO

	("fatture da ricevere"); ➜ vanno riportati anche i debiti nei confronti degli enti previdenziali ed assistenziali (INPS, INAIL), dell'Erario (IVA, IRPEF, ritenute d'acconto, ecc.) e delle banche (c/c passivi, mutui, finanziamenti ecc.).
Ratei e risconti passivi	➜ Importo di competenza dell'esercizio.
Fondi ammortamento	➜ Il valore dei fondi di ammortamento è determinato: – per i beni di cui si conosce la data di acquisizione in misura pari alla somma delle quote massime di ammortamento calcolate dalla data di acquisizione fino al 31.12.1973 in base ai coefficienti allora vigenti; dal 1974 in poi vanno considerate le quote di ammortamento contabilizzate ed esposte in dichiarazione; – per i beni di cui non si conosce la data di acquisizione e la cui valutazione è stata effettuata in base al valore di mercato al 31.12.1973 in misura pari al 50% di detto valore.
Fondo trattamento di fine rapporto (T.F.R.)	L'importo da iscrivere nel fondo TFR è determinato: ➜ per i dipendenti assunti in data successiva al 31.12.1973 considerando l'ammontare totale degli accantonamenti effettuati; ➜ per i dipendenti assunti prima dell'1.1.1974, all'ammontare degli accantonamenti effettuati dopo il 31.12.1973 si deve sommare il 50% delle quote maturate fino a quella data.
Patrimonio netto	Per le imprese individuali corrisponde al saldo risultante dalla differenza tra attività e passività. Per le società di persone tale voce va suddivisa nelle sue componenti: capitale sociale (risultante dall'atto costitutivo), utile dell'esercizio e riserve.

Naturalmente il soggetto che passa dalla contabilità semplificata ad una ordinaria per redigere tale prospetto e per effettuare nel 2013 le dovute registrazioni, dovrà **attivare una contabilità ordinaria a partire dal 01.01.2013**.

A tal fine è necessario elaborare uno **stato patrimoniale di partenza** individuando sia nella contabilità (registri IVA e dei beni ammortizzabili) sia in tutta la documentazione aziendale (estratti conto bancari, atti notarili, dichiarazioni per uffici finanziari ecc.) tutte quelle poste dell'attivo e del passivo che possono essere esatte dal punto di vista civilistico e rilevanti fiscalmente (ad esempio il debito o il credito IVA, il valore di magazzino, le immobilizzazioni ecc.), procedura da espletare in maniera analitica.

APPROFONDIMENTO

Per quanto riguarda i conti di liquidità:

- il **conto cassa** non pone alcun problema poiché il valore viene rilevato dall'analisi materiale del denaro contante esistente;
- nel **conto "Banca"** è necessario riportare il saldo esistente al giorno 31/12/2013, eventualmente rettificato per effetto degli interessi e delle competenze maturati a tale data soltanto se queste poste non sono comprese nel saldo contabile.

Osserva

Nel caso di imprese individuali, il problema è costituito dalla tenuta di un unico conto corrente nel quale sono transitate operazioni sia d'impresa sia personali: è opportuno che il saldo, determinato in modo promiscuo, venga assunto nel prospetto avendo l'avvertenza di riportare tra le poste dell'attivo (tra le attività diverse) l'ammontare dei prelevamenti relativi alla sfera personale (ovvero tra le "passività diverse" gli apporti integrativi di capitale che l'imprenditore ha effettuato). Per evitare complicazioni è da suggerire (ma ciò è anche opportuno) l'apertura di un nuovo conto corrente da utilizzare esclusivamente per le operazioni attinenti l'attività dell'impresa.

I crediti possono essere rappresentati ad esempio da **fatture** o da **cambiali attive**.

Al riguardo si fa presente che:

- la valutazione va effettuata in base al valore nominale cioè considerando l'effettiva consistenza documentale "tenendo conto delle eventuali perdite dedotte in precedenti periodi di imposta" (r.m. 20/9/1980, n. 9/2240);
- sono da escludere i crediti di carattere personale, cioè quelli relativi alla sfera privata dell'imprenditore, che sono estranei all'attività dell'impresa;
- i crediti in valuta estera vanno espressi in base al cambio del giorno in cui è stato conseguito il ricavo, cioè, di norma, ricorrendo a quello corrente alla data di emissione della fattura.

Le **immobilizzazioni immateriali** (spese d'impianto, costi per studi e ricerche, brevetti, diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi di fabbrica o di commercio ecc.):

- → vanno valutate in base al costo sostenuto, compresi gli oneri di diretta imputazione, ed al lordo di eventuali contributi di terzi.

Ricorda

Il valore da iscrivere è pari al costo originario considerato al netto delle quote di ammortamento calcolate con il metodo a quote costanti (c.m. 10/4/1985, n. 8191853).

Le immobilizzazioni materiali vanno iscritte in base al costo storico, compresi gli oneri accessori, ed al lordo di eventuali contributi di terzi, considerando le rivalutazioni effettuate a norma di legge. I cespiti da indicare vengono rilevati dal registro beni ammortizzabili.
Il valore è costituito dall'insieme dei seguenti elementi:

- ✓ il costo di acquisto del bene, risultante dalla fattura ricevuta;
- ✓ le spese incrementative del valore;
- ✓ gli oneri accessori di diretta imputazione (ad esempio le provvigioni passive, le spese di collaudo ecc.);
- ✓ gli adeguamenti di valore conseguenti all'applicazione di leggi di rivalutazione.

Nel bilancio vanno riportati i beni strumentali:

- ✓ per i quali l'ammortamento è ancora in corso;
- ✓ completamente ammortizzati al 31/12/2012;
- ✓ qualificati come minimi e che risultano già essere stati ammortizzati in quanto sono poste che generano plusvalenze al momento della cessione e che concorrono alla formazione del plafond di deduzione delle spese di manutenzione; si tratta di beni di valore al 31/12/2012, non superiore a euro 516,46 il cui costo è stato già dedotto integralmente nell'esercizio dell'acquisto.

Le immobilizzazioni finanziane (ad esempio partecipazioni, titoli ecc.) vanno valutate facendo riferimento al valore che risulta al 31/12/2012 considerando altresì eventuali rivalutazioni effettuate a norma di legge.
Le rimanenze di magazzino (materie prime e sussidiarie, semilavorati, merci, prodotti finiti, materiali di consumo ecc.), esistenti al giorno 1/1/2013, vanno iscritte in base al valore rilevato in data 31/12/2012 e risultante dal conto economico del soggetto in contabilità semplificata.

Nelle altre attività sono compresi:

- ➢ gli anticipi corrisposti ai fornitori: vanno iscritti in base all'entità del credito;
- ➢ i crediti verso gli enti previdenziali per anticipi, a titolo di indennità, corrisposti ai dipendenti o per sgravio di contributi: va indicata l'entità del credito;
- ➢ i crediti verso l'erario (Iva, Irpef, Irap) che risulteranno da Unico;
- ➢ i ratei ed i risconti attivi: vanno indicati per la parte imputabile a ciascun periodo d'imposta in base al principio della competenza;
- ➢ i crediti per contributi in conto esercizio ed in conto capitale ancora da percepire: vanno iscritti per l'importo riconosciuto come dovuto.

Tra le passività vanno iscritte le quote di ammortamento cioè quote di rettifica del costo relative al valore dei beni strumentali iscritti nelle attività.
A questo proposito và ricordato che:

- per i beni con procedura di ammortamento in corso, l'importo va rilevato dal relativo registro (art. 16 del DPR. 29 settembre 1973, n. 600) riferito al giorno 31/12/2012 (cioè comprensivo della quota per l'anno 2010);
- per i beni di valore inferiore a euro 516,46 acquistati fino al 31/12/2012, per i quali è stato operato l'ammortamento integrale nell'esercizio dell'acquisto il valore corrisponde a quello dei relativi beni.

Per il personale dipendente in servizio al giorno 1/1/2013 è necessario procedere all'iscrizione del fondo di quiescenza e di previdenza maturato fino a tale data.
È da tener presente che la posta è formata per i dipendenti in servizio (c.m, 10/4/1985, n. 8191853).

La voce "altre passività" comprende:

- gli anticipi ricevuti da clienti;
- i debiti verso enti previdenziali (ad esempio, sulle retribuzioni corrisposte nel mese di dicembre);
- i debiti verso l'erario (Iva, Irpef, Irap) che risulteranno in Unico;
- i debiti per mutui contratti per l'esercizio dell'attività d'impresa.

Per i ratei ed i risconti opera il criterio di competenza (vedi paragrafo altre poste dell'attivo).
La differenza tra l'ammontare complessivo delle attività e quello delle passività forma la posta "Capitale (o Patrimonio) netto" la quale non ha un contenuto reddituale ma soltanto patrimoniale.

Di conseguenza non è soggetta ad imposizione neppure in occasione di prelievi del titolare (o dei soci) o di attribuzione al titolare (o di riparto tra i soci) in sede di cessazione di attività (salvo eventuali plusvalenze ancora non assoggettate ad imposta).
La posta contabile è formata dalle seguenti voci:

- apporto del titolare o dei soci (iniziale e successivi);
- accantonamenti di utili conseguiti fino al 2011 determinati in base alle norme del codice civile;
- utile conseguito nel 2012, determinato secondo le regole civilistiche;
- altre riserve (ad esempio, per ammortamento anticipato, per contributi in conto capitale tassabili ecc.).

APPROFONDIMENTO

Osserva

- Per l'imprenditore individuale tutte queste poste possono essere iscritte nell'unica voce "Patrimonio netto" ferma restando la facoltà di evidenziare in maniera distinta l'utile dell'esercizio 2012
- Per le società di persone la posta deve essere suddivisa ulteriormente nelle sue singole componenti cioè capitale sociale (come risulta dall'atto costitutivo), utile 2012 e riserve (c.m, 10/4/1985, n. 8191853)

APPROFONDIMENTO

8. IL NUOVO REDDITOMETRO

8.1 Il funzionamento

Con l'art. 22, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con modif. con L. 30 luglio 2010, n. 122, il Legislatore tributario ha completamente riscritto i commi da 4 a 8 dell'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con l'obiettivo, espressamente indicato nel citato decreto, di adeguare l'accertamento basato sulla capacità di spesa del contribuente al nuovo contesto socio-economico, rendendolo più **efficiente** e dotandolo, nel contempo, di **maggiori garanzie per il contribuente**, come l'obbligo del contraddittorio prima dell'emissione dell'atto impositivo.

Oltre al contraddittorio anticipato, le modifiche apportate all'accertamento sintetico sembrano, principalmente, dirette a rendere tale istituto utilizzabile dal Fisco con più semplicità e con meno vincoli.

In termini generali, occorre evidenziare che:

- mentre l'accertamento analitico ha per oggetto redditi appartenenti a singole categorie, e, quindi, la determinazione del reddito complessivo ne è una conseguenza matematica, con l'accertamento sintetico si ottiene direttamente la misura del reddito complessivo;
- con il metodo analitico l'iter conoscitivo prende le mosse da specifiche fonti reddituali ed ha come esito la quantificazione del reddito attribuibile a tali fonti. Il metodo sintetico, invece, ha come punto di partenza l'individuazione di elementi e fatti economici (spese o investimenti) diversi dalle fonti di reddito. Per tali ragioni, l'accertamento sintetico può essere qualificato come un accertamento basato sulla spesa;
- con riferimento ai presupposti (previsti dalla previgente normativa) dell'accertamento sintetico, occorre rilevare, in primo luogo, che gli organi di controllo non sono obbligati a verificare la congruità dei singoli redditi dichiarati prima di adottare il metodo sintetico, così come sancito dall'art. 38, co. 4, D.P.R. 600/1973 con l'inciso "*indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39*";
- i fatti-indice su cui può essere fondato l'accertamento sintetico non sono predeterminati dal Legislatore (tenore di vita o investimenti) e, quindi, il Fisco può basarsi, oltre che sugli indicatori del redditometro, anche su altri elementi;
- l'accertamento sintetico può essere altresì adottato, secondo il disposto del comma 8, del citato art. 38, come conseguenza (sanzionatoria) della mancata collaborazione del contribuente all'attività istruttoria dell'Ufficio, come la mancata risposta agli inviti a comparire, ai questionari o alla richiesta di esibire documenti. In merito, occorre rilevare che, pur in presenza di questo presupposto, tale metodo può essere applicato solo al ricorrere di fatti dai quali è desumibili un reddito complessivo superiore a quello dichiarato.

APPROFONDIMENTO

Con questa particolare metodologia di accertamento, per sua natura esperibile esclusivamente nei confronti delle persone fisiche, l'Agenzia delle Entrate, avvalendosi di una presunzione legale relativa, è **legittimata a risalire da un fatto noto, vale a dire l'esborso monetario per l'acquisto di beni/servizi, al fatto ignorato, cioè l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito imponibile rispetto a quello dichiarato, prescindendo dall'individuazione della categoria reddituale**, ciò che, invece, caratterizza l'accertamento analitico.

Alla luce del quadro normativo delineato, la dottrina usa distinguere tra accertamento sintetico e accertamento "reddittometrico", che del primo è, in sostanza, una sub-categoria.

APPROFONDIMENTO

8.2 Il confronto tra redditometro e accertamento sintetico "puro"

Con la nuova formulazione si vengono dunque a creare due tipologie di accertamento:

- **l'accertamento sintetico in senso stretto** (o "puro"), che come, vedremo meglio nel proseguo, consiste nella possibilità per il Fisco di accertare il reddito della persona fisica in base a spese di qualunque genere, sostenute nel periodo di imposta (co. 4 dell'art. 38);
- il **nuovo "redditometro",** ovvero uno strumento basato sull'analisi di campioni rappresentativi, che tiene conto dei redditi/spese dell'intero nucleo familiare e del contesto territoriale (co. 5 dell'art. 38).

Tale distinzione non solo risponde ad un'esigenza sistematica, ma è più in linea con la natura stessa del "redditometro ", che risulta ora un vero e proprio **strumento standardizzato, basato su coefficienti di trasformazione di spese in reddito** (e, per molti versi, del tutto similare agli studi di settore).

I due strumenti, dotati di una base concettuale e di modalità di calcolo (del reddito accertabile) differenti, sono accomunati da una serie di previsioni normative, che troviamo ai successivi co. 6, 7 ed 8 dell'art. 38 e che sinteticamente si sostanziano nella:

- ✓ **previsione di un limite di tolleranza del 20%** (in precedenza pari al 25%), a cui consegue l'impossibilità per il Fisco di procedere ad accertamento laddove il reddito accertato si discosti di meno di 1/5 da quanto dichiarato dal contribuente;
- ✓ **obbligatorietà del contraddittorio**;
- ✓ **deducibilità** (ex art 10, D.P.R. 22.12.1986, n. 917) e nella **detraibilità degli oneri ai sensi di legge.**

IL "NUOVO" REDDITOMETRO

- ✓ Misurazione della «spesa»
- ✓ Doppio binario per la ricostruzione reddituale
- ✓ Paniere elementi – indice da 100 voci
- ✓ Assenza previsione incrementi patrimoniali
- ✓ Scostamento del 20% tra reddito accertabile e reddito dichiarato
- ✓ Scostamento anche per un solo periodo d'imposta
- ✓ Obbligatorietà contraddittorio preventivo

Per quanto riguarda in particolare l'utilizzo degli indici per valutare la capacita contributiva

- l'articolo 38 ante D.L. 78/2010 si fondava essenzialmente sulla **valutazione degli elementi alla quale veniva "stratificata" la quota dell'eventuale incremento patrimoniale realizzato;**
- la nuova versione dell'art. 38, prevede, invece, una **duplice possibilità di accertamento, nettamente distinta e delineata già in ambito normativo**.

In particolare:

- la prima, individuata nell'attuale quarto comma del più volte citato articolo 38 che così recita: "*L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile*";
- la seconda, di cui al successivo quinto comma, secondo il quale "*la determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma*".

In sostanza come abbiamo esposto precedentemente:

- per **l'accertamento "sintetico**", si prospetta il monitoraggio delle "spese di qualsiasi genere";
- per il **redditometro** si devono considerare gli elementi indicativi di capacità contributiva" del decreto ministeriale che verrà.

APPROFONDIMENTO

L'accertamento "sintetico" ed il "redditometro" lavorano in modo completamente diverso, ancorché il fine, comune, sia quello di **verificare il reddito effettivo in funzione delle spese effettivamente sostenute dal contribuente.**

Infatti per entrambi i casi l'Amministrazione finanziaria è tenuta a raccogliere i dati con i quali individuare la capacità di spesa del contribuente.

Al riguardo si fa presente che:

- ✓ per entrambi, il Fisco potrà utilizzare tutti gli strumenti, soprattutto informatici, a sua disposizione;
- ✓ già da svariati anni, per la verità, l'Agenzia delle Entrate ha allargato le verifiche che, in partenza, attenevano solo, o principalmente, i beni iscritti nei pubblici registri (immobili e auto in primis);
- ✓ a ciò ha contribuito, ovviamente, un utilizzo sempre più massiccio di internet che ha permesso un incrocio di dati in precedenza impensabile;
- ✓ ecco perché, per entrambi gli strumenti, le spese monitorate saranno tra le più varie;
- ✓ in altri termini, grazie alla tracciabilità dei pagamenti, il Fisco potrà monitorare gli usi degli italiani e le relative spese.

Nella fase successiva per entrambe le modalità di accertamento si passa al confronto dei dati raccolti con il reddito dichiarato.

In questa fase **si assiste al differente approccio dei due sistemi di accertamento** i quali, seppur accomunati dal medesimo riferimento normativo (art. 38, D.P.R. 600/1973) e da una serie di previsioni comuni (co. 6, 7 e 8 del medesimo articolo) sono caratterizzati da una logica completamente differente.

Più precisamente:

- ➢ **Accertamento sintetico**:
  - → mette direttamente a confronto tutte le spese (ovviamente, tutte quelle monitorabili dal Fisco) con il reddito dell'anno in cui le prime sono state sostenute.
    In attesa di verificarne l'applicazione pratica, il controllo dovrebbe basarsi su un confronto "1 a 1": tante spese sono state sostenute, altrettanto reddito ci si aspetta sia entrato nelle disponibilità del contribuente. Va da sé che l'approccio sarà quello di una verifica per cassa sia delle spese che dei redditi.

Sul punto, alcuni interessanti chiarimenti sono stati forniti dalla C.M. 28/E/2011, la quale, oltre ad affrontare la già descritta alternatività tra accertamento sintetico e redditometro, conferma quanto segue:

- ✓ principio di cassa: se, ad esempio, un immobile dovesse venire acquistato con pagamenti tramite versamento di un acconto in un anno e di un saldo nell'anno successivo, ai fini dell'accertamento sintetico verranno considerati solo i pagamenti effettuati nell'anno oggetto di accertamento (punto 8.2 della circolare);
- ✓ in presenza di un acquisto di un cespite (bene di natura patrimoniale) effettuato tramite un finanziamento (di qualunque tipologia), ai fini del "sintetico" rileveranno soltanto le quote o i canoni pagati nell'anno (ulteriore conferma del principio di cassa: punto 6.2);
- ✓ stante l'esistenza di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte, o comunque legalmente esclusi dalla base imponibile, il riferimento al reddito cd. fiscale sarebbe incongruente poiché potenzialmente inferiore al reddito effettivo. Per tale motivo, è stato precisato che il riferimento corretto è al reddito finanziario disponibile (punto 6.3). In altre parole, l'Amministrazione finanziaria è consapevole che vi sono molte situazioni nelle quali il reddito dichiarato è un mero reddito figurativo che non rispecchia la realtà mentre risulta attendibile e più corretto il riferimento su quanto sia stato effettivamente incassato;
- ✓ nel concetto di "spese di qualsiasi genere" rientrano anche quelle che, nella previgente normativa, erano individuate come "spese per incrementi patrimoniali" (punto 8.1).

➢ **Redditometro**:

→ è basato su una logica molto differente rispetto al "sintetico puro".

Il confronto tra spese e reddito innanzi tutto non è diretto, ma mediato; le spese, indicative di capacità contributiva, vengono normalizzate sulla base di coefficienti prestabiliti e di un'analisi di campioni, considerati significativi.

Altri elementi caratterizzanti sono il nucleo familiare (richiamato specificatamente per il redditometro, non per il "sintetico puro") e l'analisi territoriale, ovvero l'adeguamento dei coefficienti suesposti in relazione all'area geografica in cui il contribuente vive.

In altre parole, mentre con il "sintetico puro" le spese vengono prese per come sono, e direttamente confrontate con la capacità reddituale del contribuente che le ha sostenute, per il redditometro queste verranno in qualche modo elaborate in funzione di campioni statisticamente rappresentativi.

APPROFONDIMENTO

Accertamento "sintetico"
fondato sulla valorizzazione delle spese in quanto tali e, conseguentemente, il relativo montante dovrebbe essere confrontato con il reddito dichiarato dal soggetto;
Redditometro
conduce al reddito presunto attribuibile mediante la "coefficientazione" degli elementi indice di cui al decreto ministeriale che verrà.

Confrontiamo, inoltre, la forza presuntiva dei due strumenti.

Innanzitutto giova ricordare che:

- l'art. 2729 c.c. definisce come **presunzioni semplici** quelle che:
  - → "*sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti*".

  Quindi, è il giudice il soggetto adibito a verificare l'esistenza della gravità, precisione e concordanza;

- la **presunzione legale** (ex art. 2728 c.c.):
  - → è già di per sé dotata di tali requisiti sì da essere adottata come prova; in tal caso, a seconda della tipologia di presunzione legale, relativa od assoluta, il soggetto che la subisce, rispettivamente, può o non può proporre prova contraria.

Rispondere sulla qualifica della valenza probatoria in relazione all'accertamento "sintetico puro" ed al nuovo redditometro appare arduo, stante la recentissima riformulazione dell'art. 38, D.P.R. 600/1973.

Tuttavia, mutuando quanto già storicamente avvenuto per gli studi di settore, unitamente a quanto dettato dalla Corte di Cassazione con la Sentenza 13289/2011 già richiamata, si possono fare alcune considerazioni:

- **accertamento da redditometro**: il nuovo strumento appare per molti versi simile a quello degli studi di settore. In effetti, vi sono molti elementi che accomunano le due tipologie di accertamento:
  - ✓ l'obbligatorietà del contraddittorio e, con esso, l'obbligo di richiedere al contribuente dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento;
  - ✓ l'esistenza di un software (in fase di preparazione) che ponderi i risultati della dichiarazione del contribuente con indicatori (una sorta di "gerico per famiglie");
  - ✓ l'esistenza, alla base di questo software, di un'analisi di campioni rappresentativi preventivamente "normalizzati" e di una analisi territoriale.

Da quanto precede, appare chiaro che il meccanismo di verifica della congruità del reddito "spezza" il collegamento diretto tra spese sostenute dal contribuente ed il reddito da egli sostenuto, intervenendo variabili esogene (indicatori, analisi di territorialità ecc).

In tale caso, sembrerebbe corretto ritenere la forza accertativa dello strumento pari ad una **presunzione semplice**, non dotata di per sé dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, in linea con quanto avviene per gli studi di settore;

- **accertamento "sintetico puro"**: più difficile appare la connotazione della forza presuntiva di questo strumento il quale dovrebbe mantenere (a differenza del redditometro) un collegamento diretto tra i redditi e le spese del contribuente oggetto di verifica. Tuttavia, considerando che l'obbligo del contraddittorio vale anche in questo caso, e atteso che difficilmente il reddito finanziario complessivo sarà determinabile direttamente dal Fisco attraverso la semplice lettura della dichiarazione dei redditi, è da ritenere che risulti determinante l'accesso ad ulteriori dati reddituali; se tale linea dovesse essere confermata dalla prossima giurisprudenza, anche tale strumento sarà caratterizzato da una forza presuntiva semplice.

ACCERTAMENTO SINTETICO

Esso consiste nella possibilità per il Fisco di accertare il reddito della persona fisica in base a spese di qualunque genere, sostenute nel periodo d'imposta oggetto di controllo. Il meccanismo di accertamento del maggior reddito è, dal punto di vista logico, elementare; se il contribuente ha sostenuto in un anno spese per un certo importo, allora dovrà aver dichiarato, per lo stesso anno, un reddito uguale o superiore a detto importo speso. In altre parole, è la spesa effettiva sostenuta dal contribuente a rappresentare l'elemento centrale su cui poggia la quantificazione del reddito complessivo. Ovviamente, l'indiscutibile correttezza teorica si scontra inevitabilmente con aspetti pratici che tendono spesso ad allontanare il reddito dichiarato dalla spesa effettiva; si pensi, a mero titolo esemplificativo, a spese di un certo importo sostenute con i risparmi degli anni precedenti, oppure a consumi pagati da familiari del soggetto accertato, ed infine all'esistenza di redditi esenti, non presenti nella dichiarazione dei redditi e, pertanto, non direttamente (per ora) rilevabili dal Fisco

REDDITOMETRO

strumento basato sull'analisi di campioni rappresentativi, che tiene conto dei redditi/spese dell'intero nucleo familiare e del contesto territoriale nel quale risiede il soggetto accertato. Se concettualmente tale strumento è simile al precedente, da quest'ultimo si discosta (in modo determinante) in quanto si basa su coefficienti matematici in grado di "normalizzare " il reddito atteso. Tale "normalizzazione" verrà

affidata ad un software dedicato. Il funzionamento, così descritto, ricorda molto quello degli studi di settore; non a caso il nuovo redditometro è stato definito anche come "lo studio di settore delle famiglie".

ART. 38, D.P.R. 600/1973 CONFRONTO tra "VECCHIA" e NUOVA VERSIONE		
	Art. 38, D.P.R. 600/1973 (stralcio) Vecchia versione	Art. 38, D.P.R. 600/1973 (stralcio) Nuova versione
Comma 4	L'Ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi d'imposta.	L'Ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo di imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo di imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.
Comma 5	Qualora l'Ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si	La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante

APPROFONDIMENTO

	presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti.	l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tal caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma.
Comma 6	Il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.	La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato.
Comma 7	Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.	L'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Dal reddito complessivo determinato

APPROFONDIMENTO

		sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.
Comma 8	Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4).	

APPROFONDIMENTO

8.3 Il decreto con i nuovi indici

L'utilizzo del nuovo strumento accertativo era subordinato all'emanazione di un apposito decreto attuativo in quanto Il comma 9 dell'art. 38 D.p.r. 633/72 prevede che:

- *"con **decreto del Ministro delle finanze**, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo **stesso decreto**, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi d'imposta"*.

In sostanza per far partire definitivamente il nuovo redditometro mancava solamente l'approvazione da parte del Ministero dell'apposito Decreto attuativo.

Ora, tale approvazione è avvenuta (Decreto del ministro dell'economia del 24 dicembre 2012, pubblicato in G.U. n. 3 del 4 gennaio 2013) e quindi il nuovo redditometro si applicherà a partire da marzo per i guadagni dichiarati dai contribuenti nel 2010 (periodo d'imposta 2009).

Ma vediamo cosa dice il Decreto in questione.

Innanzitutto il Decreto attuativo prevede che la capacità contributiva del cittadino sia data dalle:

- **oltre 100 voci di spesa riportate nella tabella A allegata al nuovo decreto** (si veda tabella esposta successivamente).

Il valore da attribuire a ogni singola voce, tecnicamente definito come "contenuto induttivo" è determinato sulla **base della spesa media per gruppi e categorie di consumi, del nucleo familiare di appartenenza del contribuente**.

Tale dato in prima battuta è dato dalla spesa media che emerge dall'indagine annuale sui consumi delle famiglie compresa nel programma statistico nazionale (Istat) effettuata sulla base di campioni significativi che appartengono a 11 tipologie di nuclei familiari distribuite in cinque aree territoriali (tabella B allegata al Dm).

Il decreto però stabilisce inoltre che:

- ✓ alle spese indicate nella tabella A si sommano le altre spese sostenute dal contribuente non contemplate dalla tabella, qualora sia nota all'Agenzia la spesa sostenuta per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento;
- ✓ la stessa tabella prevede sempre una voce residuale "altro", dove si devono considerare le spese diverse da quelle citate, che vengono valorizzate in base a quanto effettivamente sostenuto dal contribuente (se l'importo è conosciuto dall'Agenzia);
- ✓ qualora mancasse un riferimento stimato dall'Istat, nella determinazione del valore induttivo il Fisco potrà ricorrere ad analisi e studi socio economici, anche di settore. È il caso, ad esempio, delle spese per imbarcazioni, aerei o cavalli.

Attenzione

Il Fisco prenderà come riferimento il valore più elevato tra quello disponibile nell'Anagrafe tributaria e quello determinato sulla base della spesa media rilevata dall'Istat o, come detto, da analisi e studi socio-economici.

Esempio

Per alcune voci come alimenti e bevande la tabella prende in considerazione sia le spese risultanti dai dati disponibili dell'amministrazione sia le spesa media Istat. In questi casi rileva l'ammontare maggiore.

La **tabella A diventa così l'elemento base del nuovo redditometro** e dello stesso accertamento sintetico del Fisco. Ogni singolo elemento indicativo di capacità contributiva riportato nella prima colonna della tabella indica di fatto la spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di beni con tanto di relativi costi di mantenimento calcolata secondo i criteri sopraesposti.

Articolo 1, comma 6
Nella determinazione del reddito *"resta ferma la facoltà dell'agenzia delle Entrate di utilizzare, altresì: elementi di capacità contributiva diversi da quelli riportati nella tabella A, qualora siano disponibili dati relativi alla spesa sostenuta per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento"*.

Ma non è finita qui, a questi valori si **somma** poi quello degli incrementi patrimoniali, al **netto** dei disinvestimenti dell'anno e dei disinvestimenti "netti" dei quattro anni precedenti.

Nel calcolo poi bisognerà considerare anche la quota di risparmio riscontrata, formatasi nell'anno.

APPROFONDIMENTO

Osserva

Sugli incrementi patrimoniali, il provvedimento è penalizzante in quanto li valorizza per intero (al netto dei disinvestimenti). In sostanza, se non ci sono stati disinvestimenti, l'acquisto di una casa o di un'auto rileva per intero al netto soltanto del mutuo o del finanziamento. E ciò non appare minimamente credibile. Alla sommatoria delle spese per consumi e degli incrementi patrimoniali si aggiunge, inoltre, la quota di risparmio riscontrata formatasi nell'anno.

REDDITO "STIMATO" DEL CONTRIBUENTE
ammontare delle spese della tabella A) o anche diverse che risultano sostenute dal contribuente
+
quota parte attribuibile al contribuente della spesa media Istat riferita ai consumi del nucleo familiare individuata sulla base degli elementi indicati nella tabella A)
+
ammontare delle ulteriori spese riferite a beni e servizi presenti nella tabella A) ma determinati sulla base di studi e di analisi socio economiche
+
quota relativa agli incrementi patrimoniali
+
parte di risparmio formatasi nell'anno

L'Amministrazione Finanziaria tra febbraio e i primi giorni di marzo, come di prassi, metterà a punto le liste selettive dei contribuenti a rischio evasione e da sottoporre ad accertamento.

E da **marzo**, come già annunciato, il redditometro 2.0 entrerà a pieno regime per stanare gli evasori a partire, come ricorda l'articolo 5 del Dm Economia, "dai redditi e dai maggiori redditi relativi agli anni di imposta a decorrere dal 2009".

Da evidenziare il fatto che il Decreto sottolinea che sarà il contribuente a dover dimostrare che il finanziamento delle spese è avvenuto con

- ✓ redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta,
- ✓ redditi esenti o comunque esclusi dalla base imponibile
- ✓ il contributo di altri soggetti.

Inoltre il **contribuente potrà contestare e dimostrare il differente ammontare delle spese che il Fisco gli attribuisce**.

Articolo 4
(Spese attribuite al contribuente in sede di determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche e prova contraria)

1. In presenza delle condizioni indicate al sesto comma dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al verificarsi delle quali è ammessa la determinazione sintetica del reddito complessivo, il contribuente ha facoltà di dimostrare:

a) che il finanziamento delle spese è avvenuto

a1) con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta;

a2) con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile;

a3) da parte di soggetti diversi dal contribuente;

b) il diverso ammontare delle spese attribuite al medesimo.

La tabella A) allegata al Decreto

Le uscite prese in considerazione – Nelle tabelle la X indica la rilevanza di spese risultanti da dati disponibili o dall'Anagrafe tributaria

ALIMENTARE E ABBIGLIAMENTO

Voci rilevanti	Spese anagrafe tributaria o dati disponibili	Contenuto induttivo
Alimentari e bevande	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Abbigliamento e calzature	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Altro	X	-

MOBILI ELETTRODOMESTICI

Voci rilevanti	Spese anagrafe tributaria o dati disponibili	Contenuto induttivo
Elettrodomestici e arredi	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza per il numero di unità abitative detenute in proprietà o altro reale (qualora non siano concesse in locazione o in uso gratuito al coniuge o a un familiare ivi residenti, non fiscalmente a carico) o detenute in locazione
Altri beni e servizi per la casa (biancheria, detersivi, pentole, lavanderia e riparazioni)	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza per il numero di unità abitative detenute in proprietà o altro reale (qualora non siano concesse in locazione o in uso gratuito al coniuge o a un familiare ivi residenti, non fiscalmente a carico) o detenute in locazione
Collaboratori domestici	X	-
Altro	X	-

COMBUSTIBILI ED ENERGIA

Voci rilevanti	Spese anagrafe tributaria o dati disponibili	Contenuto induttivo
Energia elettrica	X	-
Gas	X	-
Riscaldamento	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Altro	X	-

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

TRASPORTI				
Voci rilevanti	**Spese anagrafe tributaria o dati disponibili**	**Contenuto induttivo**		
Assicurazione responsabilità civile, incendio e furto per auto, moto, caravan, camper, minicar	X	-		
Bollo (auto, moto, caravan, camper, minicar)	X	-		
Assicurazione responsabilità civile, incendio e furto natanti, imbarcazioni e aereomobili	X	-		
Prezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione e riparazione di auto, moto, caravan, camper, minicar	X	Spesa media Istat relativa ai mezzi di trasporto del nucleo familiare di appartenenza / Kw medi relativi ai mezzi di trasporto del nucleo familiare di appartenenza, come individuati nell'allegato 1 per Kw relativi al mezzo di trasporto		
Pezzi di ricambio, olio, lubrificanti, carburanti, manutenzione, riparazione, ormeggio e rimessaggio di natanti e imbarcazioni	X		**A motore**	**A vela**
		4-7 metri	€ 400/metro	€ 200/metro
		7-10 metri	€ 700/metro	€ 350/metro
		10-14 metri	€ 1.600/metro	€ 700/metro
		14-18 metri	€ 3.000/metro	€ 1.500/metro
		18-24 metri	€ 5.500/metro	€ 2.500/metro
		> 24 metri	€ 12.000 metro	€ 5.500 metro (2)
Pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, servizi di hangaraggio, manutenzione e riparazione di aereomobili	X		Ultraleggeri e alianti	€ 4.000
		< 2.000 Kg	Monomotore	€ 8.000
			Bimotore	€ 12.000
		> 2.000 Kg	Motore a scoppio	€ 30.000
			Turboelica	€ 70.000
			Aerei a reazione	€ 110.000(2)
Tram, autobus, taxi e altri trasporti	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza		
Canone di leasing o noleggio di mezzi di trasporto	X	-		
Altro	X	-		

COMUNICAZIONI

Voci rilevanti	Spese anagrafe tributaria o dati disponibili	Contenuto induttivo
Acquisto apparecchi per telefonia	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Spese per telefono	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Altro	X	-

ABITAZIONE

Voci rilevanti	Spese anagrafe tributaria o dati disponibili	Contenuto induttivo
Mutuo	X	-
Canone di locazione	X	-
Fitto figurativo (in assenza, nel Comune di residenza, di: • abitazione in proprietà, o altro diritto reale; • locazione in uso gratuito da familiare	X	Spesa calcolata moltiplicando il valore del fitto figurativo mensile al metro quadrato, basato sui dati dell'Osservatorio del mercato immobiliare (categoria A/2) per metri quadrati 75 (1) per numero mesi
Canone di leasing immobiliare	X	-
Acqua e condominio	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza (spesa media mensile Istat del nucleo familiare di riferimento / 75 metri quadrati) per numeri dei metri quadrati delle unità abitative: • detenute in proprietà o altro diritto reale (qualora non siano concesse in locazione o in uso gratuito al fiscalmente ivi residenti, non fiscalmente a carico); • detenute in locazione.
Manutenzione ordinaria	X	Spesa media Istat (per metri quadrati delle unità abitative) della tipologia di nucleo familiare di appartenenza (spesa media mensile Istat del nucleo familiare di riferimento / 75 metri quadrati) per numero dei metri quadrati delle unità abitative: • detenute in proprietà o altro diritto reale (qualora non siano concesse in locazione o in uso gratuito al fiscalmente ivi residenti, non fiscalmente a carico); • detenute in locazione; • detenute in uso gratuito dal coniuge o da un familiare non fiscalmente a carico, residente nell'unità abitativa.

APPROFONDIMENTO

Intermediazioni immobiliari (compensi ad agenti immobiliari	X	-
Altro	X	-

ISTRUZIONE

Voci rilevanti	Spese anagrafe tributaria o dati disponibili	Contenuto induttivo
Libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: • asili nido; • scuola per l'infanzia; • scuola primaria; • scuola secondaria; • corsi di lingue straniere; • corsi universitari; • tutoraggio; • corsi di preparazione agli esami; • scuole di specializzazione; • master	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Soggiorni studio all'estero	X	-
Canoni di locazione per studenti universitari	X	-
Altro	X	-

ALTRI BENI E SERVIZI

Voci rilevanti	Spese anagrafe tributaria o dati disponibili	Contenuto induttivo
Assicurazioni danni, infortuni e malattia	X	-
Contributi previdenziali obbligatori	X	-
Barbiere, parrucchiere ed istituti di bellezza	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Prodotti per la cura della persona	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Centri benessere	X	-
Argenteria, gioielleria, bigiotteria e orologi	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Borse, valige ed altri effetti personali	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Onorari liberi professionisti	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Alberghi, pensioni e viaggi organizzati	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Pasti e consumazioni fuori casa	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Assegni periodici corrisposti al coniuge	X	-
Altro	X	-

APPROFONDIMENTO

TEMPO LIBERO CULTURA E GIOCHI

Voci rilevanti	Spese anagrafe tributaria o dati disponibili	Contenuto induttivo
Giochi e giocattoli, radio, televisione, hi-fi, computer, libri non scolastici, giornali e riviste, dischi, cancelleria, abbonamenti radio, televisione ed internet, lotto e lotterie, piante e fiori, riparazioni radio, televisore, computer	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Abbonamenti pay-tv	X	-
Attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, abbonamenti eventi sportivi e culturali	X	-
Giochi online	X	-
Cavalli	X	Spesa per cavallo mantenuto in proprio: • € 5 (2) per numero dei giorni di possesso risultanti in Anagrafe tributaria Spesa per cavallo a pensione: • 10 euro (2) per numero dei giorni di possesso risultanti in Anagrafe tributaria
Animali domestici (comprese le spese veterinarie)	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Altro	X	-

SANITÀ

Voci rilevanti	Spese anagrafe tributaria o dati disponibili	Contenuto induttivo
Medicinali e visite mediche	X	Spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Altro	X	-

APPROFONDIMENTO

LE AUTO

Centro	Isole	Nord Est	Nord Ovest	Sud
PERSONA SOLA CON MENO DI 35 ANNI				
60,8	63,4	61,1	63	60,9
COPPIA SENZA FIGLI CON MENO DI 35 ANNI				
127,2	124,4	124	128,7	119,9
PERSONA SOLA CON Età COMPRESA TRA 35 E 64 ANNI				
79,4	72,9	80,5	80,2	72
COPPIA SENZA FIGLI CON ETÀ COMPRESA TRA 35 E 64 ANNI				
141,2	121,6	143,9	139,9	121,6
PERSONA SOLA CON 65 ANNI O PIÙ				
27,2	20	25,3	24,8	18,5
COPPIA SENZA FIGLI CON 65 ANNI O PIÙ				
77,2	61,4	78,5	77,4	58,3
COPPIA CON UN FIGLIO				
157,3	138,5	156,2	156,1	138,7
COPPIA CON DUE FIGLI				
164,3	150,8	158,8	160,9	149,4
COPPIA CON TRE O Più FIGLI				
171,3	161,6	151,2	158	164,7
MONOGENITORE				
95,3	90	89,2	93,5	88,5
ALTRE TIPOLOGIE				
150,1	144,9	133,3	138,7	150,5

N.B. I Kw delle tipologie di nuclei familiari sono stati calcolati sulla base delle informazioni presenti al Pubblico registro automobilistico

INVESTIMENTI

Elemento indicativo di capacità contributiva	Contenuto induttivo
Incremento patrimoniale: ammontare degli investimenti effettuati nell'anno, meno ammontare dei disinvestimenti effettuati nell'anno e dei disinvestimenti netti dei 4 anni precedenti all'acquisto dei beni, risultante da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria per:	
Immobili (fabbricati e terreni)	Incremento patrimoniale, meno ammontare totale del mutuo
Beni mobili registrati (autoveicoli, caravan, motoveicoli, minicar, natanti e imbarcazioni, aereomobili)	Incremento patrimoniale, meno il finanziamento
Polizze assicurative (investimento, previdenza, vita)	Incremento patrimoniale
Contributi previdenziali volontari	Incremento patrimoniale
• Azioni; • obbligazioni; • conferimenti finanziamenti; • capitalizzazioni; • quote di partecipazione; • fondi d'investimento; • derivati; • certificati di deposito; • pronti contro termine; • buoni postali fruttiferi; • conti di deposito vincolati; • altri titoli di credito; • altri prodotti finanziari; • valuta estera; • oro; • numismatica; • filatelia.	Incremento patrimoniale
Oggetti d'arte o antiquariato	Incremento patrimoniale
Manutenzione straordinaria delle unità abitative	Incremento patrimoniale
Donazioni ed erogazioni liberali	Incremento patrimoniale
Altro	Incremento patrimoniale

NOTA: (1) 75 metri quadrati: consistenza media delle unità abitative individuata sulla base di dati rilevati dall'Agenzia del territorio; (2) riferimento all'art. 1, c. 4, del decreto approvato dal Ministero

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

8.4 Contraddittorio

Nel nuovo redditometro un ruolo fondamentale sarà quello assegnato al contraddittorio.

L'Amministrazione Finanziaria è, infatti, tenuta ad avviare il **contraddittorio con i contribuenti** con un questionario oppure con un vero e proprio invito a presentarsi all'ufficio a dare spiegazioni.

Oggetto del chiarimento non saranno solo i redditi dichiarati, ma anche tutta una serie di informazioni che non risultano in possesso del Fisco.

Si tratta soprattutto dei dati sulla ricchezza mobiliare non registrata, quindi di quelli relativi al risparmio che il Fisco non possiede.

Circa l'avvio del **contraddittorio si ricorda che questo è reso obbligatorio dal comma 7 dell' art. 38 del D.P.R. n. 600/73**.

In particolare l'Ufficio ha l'obbligo di:

- ✓ invitare il contribuente a comparire al fine di acquisire dati/notizie rilevanti ai fini dell'accertamento;
- ✓ successivamente, proporre l'accertamento con adesione.

Art. 38, comma 7	
Ante D.L. n. 78/2010	Post D.L. n. 78/2010
"Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. *Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi".*	*"L'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di* ***invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti*** *per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di* ***avviare il procedimento di accertamento con adesione*** *ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".*

L'esistenza di un contraddittorio comporta conseguenze importanti in termini di maggiore tutela da parte del contribuente, anche (e soprattutto) in vista di un successivo contenzioso.

Laddove, infatti, il Fisco non dovesse considerare sufficienti le prove formulate dal contribuente, nell'atto di accertamento emesso **dovrà giustificare puntualmente i motivi che l'hanno indotto a non tener conto di tali deduzioni avanzate, pena la nullità dell'atto per difetto di motivazione**.

Osserva

- ✓ Si ritiene che il definitivo riconoscimento dell'obbligatorietà del contraddittorio anticipato appare essere una soluzione in linea con il recente orientamento giurisprudenziale, delle SS.UU. della corte di cassazione, formatosi in materia di parametri e studi di settore, oltre che con l'esigenza di non applicare in modo automatizzato l'accertamento sintetico.
- ✓ Sull'importanza del contraddittorio depone anche il più recente corso giurisprudenziale tracciato dalla corte costituzionale che, nell'ordinanza 24 luglio 2009, n. 244, ha affermato l'assoluto rilievo del contraddittorio endoprocedimentale ai fini della validità dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento, discendendo da quei principi amministrativi secondo cui la motivazione degli atti amministrativi (art. 3, L. 7 agosto 1990, n. 241) e, tra essi, di quelli dell'Amministrazione finanziaria deve, a pena di nullità, in tal senso anche secondo la previsione dell'art. 21-septies, L. 241/1990, indicare non solo i presupposti di fatto, ma anche le ragioni giuridiche per le quali non sono stati accolti gli argomenti e le prove prodotte dal contribuente in sede di contraddittorio procedimentale.
- ✓ Non si può non rilevare che a livello comunitario anche la corte di Giustizia europea (Corte di Giustizia Ce, 18 dicembre 2008, causa c-349/07, Sopropè) ha affermato come il diritto di difesa "nella sua dimensione procedimentale", deve necessariamente trovare applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo e, in ragione di tale principio, i soggetti destinatari "devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione" (punto 37 della sentenza).
- ✓ Con riguardo al tema della centralità del contraddittorio, affermato dalla giurisprudenza con grande chiarezza, si segnala peraltro la recente prassi amministrativa, in materia di studi di settore che, con la C.M. 14 aprile 2010, n. 19/E dell'Agenzia delle Entrate sancisce, tra l'altro, che l'Ufficio risulta comunque obbligato a formulare il preventivo invito al contraddittorio al contribuente, rispetto all'eventuale avviso di accertamento fondato sulle risultanze matematico-statistiche.

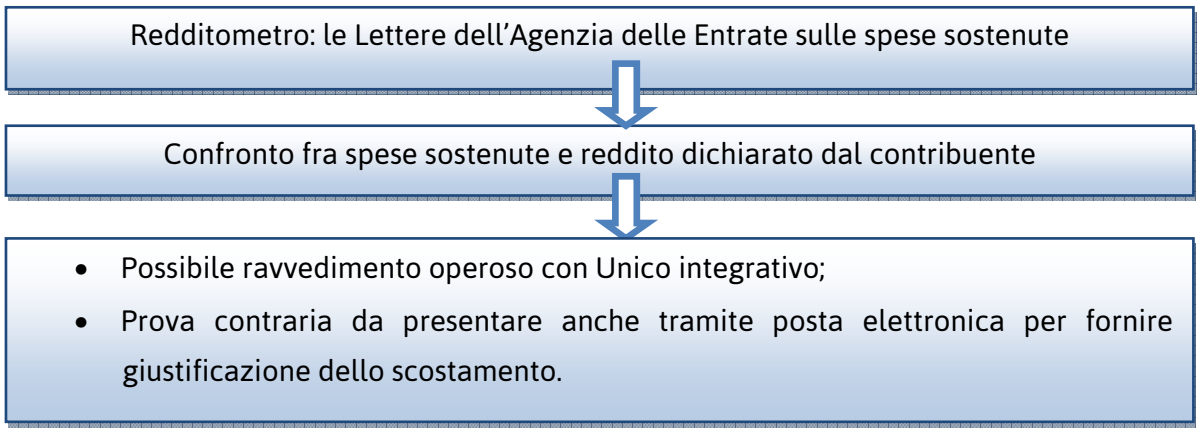
Come esposto precedentemente il contraddittorio viene fatto anche con l'invio di un questionario.

Abituati alla "vecchia" modalità di avvio dell'attività di controllo reddittometrica, legata al ricevimento di un "questionario" da parte dell'ufficio, le nuove modalità di controllo sintetico lasciano questa "buona abitudine" a contribuenti e professionisti, seppure regolandola più specificamente rispetto al passato.

La tattica adottata in passato consisteva nell'invio di comunicazioni ai contribuenti "sensibili" al redditometro, (cioè quelli che presentano una differenza sensibile tra le spese effettuate e i redditi dichiarati) con lo scopo di avvisare che il Fisco ha notato l'anomalia.

Più precisamente nel documento veniva evidenziato che il contribuente aveva presentato una dichiarazione dei redditi non coerente con le spese intercettate dall'Amministrazione finanziaria. A seguito di ciò il contribuente viene invitato a:

- ✓ **fornire, anche tramite posta elettronica, chiarimenti sulle spese sostenute**, dimostrando ad esempio che l'acquisto è stato possibile grazie a un disinvestimento patrimoniale;
- ✓ **provvedere al ravvedimento operoso** inviando un modello integrativo.



La lettera che l'Agenzia delle Entrate inviava ai contribuenti aveva la portata di una:

- → **segnalazione al contribuente dell'anomalia riscontrata al fine di ottenere comportamenti più virtuosi per anni successivi**.

La lettera, in definitiva, aveva il tono di un avvertimento con la funzione di condurre il contribuente ad assumere un comportamento diverso, dichiarando, **un importo reddituale più consono**.

Per quanto riguarda il possibile adeguamento, va evidenziato come non esiste un sistema simile a quello attualmente in vigore per gli studi di settore, dove a determinate condizioni viene data la possibilità al contribuente di adeguarsi al risultato stimato da Gerico.

Pertanto anche se il contribuente volesse procedere all'adeguamento, sia perché effettivamente c'è stata un'evasione, ma anche solo per una semplice ragione di cautela, **mancherebbe comunque la soluzione "giuridico contabile" per potere procedere in tal senso**.

Sul punto si osserva infatti che la rettifica sintetica prescinde dall'individuazione della singola categoria reddituale, rendendo ancor meno agevole la soluzione pratica dell'adeguamento.

Redditometro: le Lettere dell'Agenzia delle Entrate sulle spese sostenute

⇩

Adeguamento all'invito contenuto nella lettera con modello integrativo Unico

⇩

- Non esiste nel redditometro (al contrario dello studio di settore) una possibilità di adeguamento
- Nel caso di specie manca lo strumento giuridico operativo per poter procedere con l'adeguamento.

Nel contenuto delle comunicazioni era comunque indicato un **indirizzo e-mail** (**dc.acc.commsint@agenziaentrate.it**) al quale i contribuenti potevano rivolgersi per segnalare eventuali errori o incongruenze contenute nel prospetto relativo alle spese sostenute nell'anno e oggetto di segnalazione.

Era però necessario valutare l'opportunità o meno di replicare attraverso il suddetto indirizzo e-mail.

Pur dubitando, e non poco, della valenza giuridica di tale canale di comunicazione telematica, anche nel rispetto della possibilità concessa all'Amministrazione Finanziaria, di ottenere anche a richiesta informazioni e dati, era sicuramente opportuno che il contribuente avvisasse fin da subito le Entrate circa situazioni non veritiere in ordine alle spese allo stesso imputate o circa il possesso di redditi esenti, tassati alla fonte o quant'altro.

Osserva

Difficile dire se l'invio di tali informazioni fosse stato sufficiente a bloccare sul nascere l'iniziativa della direzione centrale accertamento o se avrebbe portato solamente a perdere del tempo, ma è altamente probabile che le missive del Fisco abbiano in realtà ben altri obiettivi.

Esempio

La difesa nel merito dovrebbe puntare per quanto attiene alla dimostrazione in ordine all'eventuale scostamento rilevato in seguito all'acquisto di un bene patrimoniale:

- ✓ alla produzione della documentazione bancaria comprovante l'ottenimento di un mutuo;
- ✓ all'esibizione dei documenti comprovanti il trasferimento di una somma di denaro da parte dei genitori.

APPROFONDIMENTO

Con le modifiche portate dal D.L. 78/2010 il nuovo art. 38, comma 7 del D.p.r 600/73 ha previsto che:

- "*l'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di* ***invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento***".

Pertanto, il Legislatore ha disposto una "doppia griglia" di contatti tra ufficio procedente e contribuente:

- il primo dei quali canonizzato nel classico questionario, formulato ai sensi dell'articolo 32 del Dpr n. 600/1973 e dell'articolo 51 del Dpr n. 633/1972;
- successivamente e nel caso in cui dati, notizie e documentazione addotti non abbiano convinto l'ente impositore all'archiviazione del procedimento, mediante una rituale convocazione secondo il procedimento proprio dell'accertamento con adesione.

Come visto precedmente le lettere indicate nei precedenti paragrafi **prospettavano un confronto tra il contenuto della dichiarazione** dei redditi del contribuente, in termini di reddito complessivo e le risultanze dell'Anagrafe tributaria, dalla quale risultavano spese "apparentemente non compatibili".
In sostanza queste comunicazioni **non assolvevano ad alcuna funzione di innesco del procedimento**, quanto piuttosto rappresentano un veicolo per indurre i contribuenti, per lo meno quelli il cui scostamento è maggiormente "vistoso", a modificare i propri comportamenti dichiarativi,
Le nuove lettere invece si caratterizzano per quell'attività forzosa che viene richiesta allo stesso al fine di coadiuvare la Pubblica Amministrazione nel procedimento che lo riguarda.

La caratteristica dell'essere "forzosa" deriva dal fatto che:

- il Legislatore penalizza il contribuente che eventualmente si dimostrasse renitente alla chiamata del Fisco in termini di depotenziamento difensivo.

L'articolo 32, agli ultimi due commi stabilisce infatti come:

- "*le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri* ***non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente****, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta*";
- "*le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo* ***del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque***

contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile".

Nota bene

L'inadempienza alle richieste del Fisco mediante il questionario può comportare il non lieve prezzo da pagare della "sterilizzazione" degli elementi e dei dati non addotti tanto in sede amministrativa quanto in sede stragiudiziale: salvo la "via di fuga" rappresentata dalla riabilitazione in sede giurisdizionale mediante l'eccezione, comprovata da idonea documentazione debitamente storicizzata, che l'inadempienza è stata conseguente, nella sostanza, a cause di forza maggiore.

Si fa presente inoltre che **l'eventuale inadempienza alle richieste dell'ufficio** è suscettibile di dare vita ad un "accertamento "parziale", previsto dagli articoli 41-bis del Dpr n. 600 del 1973 (imposte dirette) e dall'articolo 54, comma 4, del Dpr n. 633 del 1972 (Iva).

Tale tipologia di atto contempla la possibilità che:

- il contribuente possa essere sempre ulteriormente accertato per la stessa annualità d'imposta e per il medesimo reddito oggetto di un precedente accertamento.

Tale possibilità è dovuta al fatto che:

- il quarto comma dell'articolo 43 del Dpr n. 600/1973, rubricato "**Termine per l'accertamento**", dispone come
  - "*Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte*".

Ricorda

Le novità introdotte dalla legge n. 220 del 13 dicembre 2010 hanno **ampliato, a decorrere dal 1° gennaio 2011, la portata dello strumento**: che diviene praticamente sconfinata con la previsione che, d'ora in poi, l'accertamento parziale potrà essere emesso anche quando ricorre una delle seguenti circostanze:

- Esecuzione di accessi, ispezioni o verifiche;
- Formulazione invito per la fornitura di dati e notizie, anche inerenti i rapporti di natura finanziaria oggetto di analisi da parte dell'ufficio;
- Formulazione invito per esibizione o trasmissione di atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti;

- Invio di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti

In questo modo la possibile **ricostruzione della spesa può avvenire anche con possibili acquisizioni a cura dei "questionari".**

In altre parole, a fronte di qualsiasi azione che comporta il coinvolgimento del contribuente nell'attività di controllo, già avviata in precedenza, l'ufficio solo per questa ragione sarà legittimato all'emissione di un accertamento "parziale".

L'IMPORTANZA DEL QUESTIONARIO NEL NUOVO REDDITOMETRO

- ✓ RICEVIMENTO "QUESTIONARIO"
- ✓ OBBLIGO DI ADEMPIERE ALLA RICHIESTA (PENA SANZIONI "DIRETTE" ED "INDIRETTE")
- ✓ POSSIBILITÀ DI PROMUOVERE AZIONI DIFENSIVE ALL'ATTO DELLA RESTITUZIONE DEL QUESTIONARIO (MEMORIE EX ART. 38, COMMA 6 DPR N. 600/73)
- ✓ ESPERIBILITÀ DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE POST NOTIFICA ATTO IMPOSITIVO

Per quanto riguarda le possibilità di difesa del contribuente in contraddittorio, l'Agenzia delle Entrate ha precisato (Telefisco 2011) che **non potrà considerarsi sufficiente** l'astratta riferibilità della spesa alla capienza reddituale degli anni precedenti, lasciando il dubbio su come il contribuente possa, nel caso di specie, dare dimostrazione della sua capacità di spesa.

Per tale specifica ragione, il Legislatore ha scelto di mitigare la rigidità del meccanismo in argomento prevedendo, espressamente, la possibilità per il contribuente di dimostrare che le spese in generale (quindi non soltanto quelle che costituiscono incrementi patrimoniali, ma anche quelle per consumi) sono state finanziate con redditi conseguiti in precedenti periodi d'imposta, cioè, in sostanza, con i risparmi accumulati.

Con riguardo alla **prova contraria** alla determinazione sintetica del reddito, il Legislatore ha sancito, al citato comma 4, che il contribuente può dimostrare che il finanziamento delle spese valorizzate ai fini accertativi sia avvenuto con "*redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile*".

APPROFONDIMENTO

Rispetto alla previgente disposizione, con tale formulazione è stato eseguito un significativo passo in avanti, atteso che essa si riferiva ai soli "redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta" e precisava che l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso dovessero risultare da "idonea documentazione".

Ciò significa che la **prova contraria opponibile all'accertamento sintetico può essere la più ampia possibile** e, quindi, può consistere nella dimostrazione non solo che le spese intercettate dall'Ufficio sono state sostenute grazie a redditi di anni precedenti, esenti, esclusi o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, ma anche che dette spese sono state sostenute da soggetti terzi, ovvero grazie a disinvestimenti, finanziamenti ricevuti, donazioni ecc.

In merito, si segnala, inoltre, che nel nuovo art. 38 è venuto meno il riferimento all'esigenza che gli elementi probatori devono risultare da idonea documentazione, confermando la condivisibile tesi in base alla quale la prova contraria in argomento può essere fornita sia con documenti che per presunzioni. A tal proposito, non può sfuggire che tra le entrate idonee a giustificare il sostenimento di spese deve ritenersi che vi siano anche i redditi derivanti da attività o cespiti che vengono tassati catastalmente (attività agricola, immobili, ecc.).

8.5 La funzione del Redditest

In anticipo rispetto all'entrata in vigore del nuovo redditometro (2013), in data 20 novembre 2012 l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato nel proprio sito internet il **redditest**, software di autodiagnosi della coerenza fiscale del contribuente.

Nella sostanza l'applicativo in questione permette di valutare se le spese sostenute nell'anno dal contribuente persona fisica (o meglio dal suo nucleo familiare) sono **congrue con il reddito dichiarato**.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate:

- il **redditest**
  - ✓ è uno strumento di autodiagnosi, che si scarica gratuitamente dal sito dell'Agenzia delle Entrate,
  - ✓ va compilato volontariamente (per scelta del contribuente);
  - ✓ non deve essere inoltrato all'Amministrazione finanziaria in quanto non è legato ad alcun obbligo/adempimento fiscale.

Più precisamente:

- tale strumento, nelle intenzioni dell'Amministrazione finanziaria, è stato concepito per orientare il contribuente, in vista della compilazione delle dichiarazioni fiscali, sulla coerenza del proprio reddito dichiarato riguardo alle spese sostenute nel medesimo periodo d'imposta;

- tra la compilazione del redditest e la selezione dei contribuenti per l'accertamento tramite il redditometro non vi è alcun automatismo precostituito. I dati inseriti nel software possono essere visionati, né tantomeno utilizzati dall'Amministrazione finanziaria;
- l'obiettivo dello strumento è infatti quello della cd. "tax compliance" tra Fisco e contribuenti, così da indurre l'operatore economico, quando si verifica uno scostamento fra reddito dichiarato e reddito determinato dal software redditest, a valutare se intervenire con un adeguamento spontaneo in dichiarazione dei redditi in relazione al quale, ovviamente, non sono previste specifiche regole.

Il punto fondamentale da mettere bene in chiaro è che il Redditest **non è il redditometro e rischia di esserne solo un lontano parente.**

Più precisamente:

- vi sono **differenze sul piano giuridico**: mentre infatti il redditometro è uno strumento di accertamento, definito da una norma di legge (art. 38, co. 5, D.P.R. 600/1973), il Redditest non ha alcuna valenza giuridica;
- vi sono **differenze sul piano accertativo**: proprio in conseguenza di quanto precede, l'eventuale congruità del reddito risultante dal Redditest non protegge dall'accertamento;
- vi sono (o meglio, potrebbero sussistere) **differenze sul piano funzionale**: l'Agenzia delle Entrate, infatti, non ha ancora chiarito quale sia esattamente il collegamento tra i due strumenti.

Redditest: "software" di autodiagnosi per la coerenza delle spese
Misura il grado di coerenza del reddito dichiarato con le spese sostenute, attraverso il confronto fra reddito stimato in base ad alcuni indicatori di ricchezza e reddito dichiarato.
Ha come obiettivo fornire da stimolo per l'adeguamento spontaneo in dichiarazione dei redditi.
Il test non fornisce alcun risultato numerico, restituisce come risposta l'eventuale non coerenza del reddito dichiarato

Circa il suo funzionamento si fa presente che:

- ✓ nell'applicativo, oltre ad alcuni beni posseduti (es. abitazioni, autovetture) e alle spese sostenute per mantenerli, vanno segnalate anche ulteriori uscite finanziare effettuate per altro titolo;

APPROFONDIMENTO

- ✓ allo stato attuale non esistono delle vere e proprie istruzioni legate alla compilazione del redditest, anche se nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate sono state pubblicate le "Faq" che chiariscono alcuni dubbi applicativi;
- ✓ il redditest ruota attorno a 100 indicatori di spesa suddivisi in 7 categorie: abitazioni, mezzi di trasporto, assicurazioni e contributi previdenziali, istruzione, attività sportive e ricreative e cura della persona, altre spese significative e investimenti immobiliari e mobiliari;
- ✓ tali categorie vanno poi messe in relazione con 11 tipologie di famiglie tipo enucleate dall'analisi statistica effettuata dal redditest, ordinate in cinque aree territoriali del Paese, dividendo la totalità dei contribuenti assoggettabili al test di coerenza in 55 cluster (gruppi omogenei);
- ✓ la procedura è più o meno analoga a quella di una sorta di studio di settore per famiglie, dove l'applicativo "ragiona" sul concetto di mark-up applicato alla spesa tracciata nel redditest;
- ✓ per ciascun dato, il software di autodiagnosi attribuisce un coefficiente che misura la relazione tra l'elemento di spesa conosciuto e il reddito complessivo. Tale metodologia ragiona sull'assioma per cui il coefficiente applicato al dato noto (spesa o possesso del bene da indicare sul redditest) può assorbire anche la relazione tra lo stesso elemento ed altri non conosciuti, ma correlabili con quello noto ed il reddito stesso;
- ✓ nel software in questione, infatti, non compaiono molte delle spese "primarie" note e di uso comune (alimentari, abbigliamento, calzature, etc.);
- ✓ il risultato prodotto dall'applicativo determina la coerenza del reddito dichiarato dalla famiglia e non quello dichiarato dal singolo contribuente, facendo riferimento alla situazione reale (quindi ad esempio una coppia non sposata con due figli è considerata all'interno della tipologia: "coppia sposata con due figli").

Redditest e redditometro

- ✓ I risultati del redditest devono essere distinti dall'attività di accertamento vera e propria che l'Amministrazione può svolgere sulla base dell'accertamento sintetico.
- ✓ Il redditest rappresenta un semplice impulso affinché il contribuente dichiari un reddito in linea con la sua capacità di spesa mentre il redditometro vero e proprio darà luogo ad accertamenti e sarà fortemente incentrato sulle spese effettivamente sostenute dal contribuente, il cui catalogo sarà alimentato dai database a disposizione dell'Amministrazione finanziaria (spesometro, contributi, abitazioni, assicurazioni, anagrafe, ecc.).

  Se da un lato il redditest agisce ex ante e su un piano psicologico, dall'altro lato il redditometro agisce ex post e su un piano sostanziale, fermo restando che il primo risulta comunque funzionale all'attività del secondo.

9. AUTO: LE NOVITÀ DAL 2013

9.1 Premessa

Come noto, l'art. 164, TUIR, contiene la disciplina dei costi e delle spese relative a:

- ✓ autovetture (art. 54, comma 1, lett. a, Codice della strada), ossia veicoli destinati al trasporto di persone, con al massimo 9 posti, inclusi i c.d. "falsi autocarri";
- ✓ autocaravan (art. 54, comma 1, lett. m, Codice della strada), ossia veicoli destinati al trasporto e all'alloggio di 7 persone al massimo;
- ✓ ciclomotori;
- ✓ motocicli;
- ✓ aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto, limitatamente all'ipotesi che gli stessi siano utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Attenzione

Per gli altri veicoli a motore (autocarri, autobus, trattori stradali, autotreni, autoarticolati e autosnodati, ecc.) utilizzati dalle imprese/lavoratori autonomi, posto che non sono contemplati dal citato art. 164, i relativi costi non sono sottoposti ai limiti di deducibilità di **tale disposizione; la deducibilità va pertanto verificata nel rispetto del generale principio di inerenza con l'attività d'impresa/lavoro autonomo.**

Inoltre, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.1.2007, n. 1/E, sono esclusi dalla disposizione in esame anche tutti i mezzi di trasporto non a motore (ad esempio, biciclette e gondole).

9.2 Percentuali di deducibilità: Riforma del lavoro

La Riforma del lavoro aveva modificato le lett. b) e b-bis) del citato art. 164 relativamente alle percentuali di deducibilità dei costi/spese dei veicoli:

- ✓ utilizzati dai lavoratori autonomi ovvero diversi da quelli utilizzati esclusivamente nell'attività propria dell'impresa (lett. b).Per tali veicoli la percentuale di deducibilità dei costi/spese, era **stata ridotta dal 40% al 27,5% a partire dal periodo d'imposta 2013**;
- ✓ dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (lett. b-bis). Per tali **veicoli è ridotta dal 90% al 70% la deducibilità dei costi a partire dal periodo d'imposta 2013.**

APPROFONDIMENTO

APPROFONDIMENTO

Attenzione

L'intervento normativo in esame non ha modificato i limiti di deducibilità che pertanto rimangono confermati in misura pari a:

- ✓ € 18.075,99 per le autovetture di imprese / lavoratori autonomi;
- ✓ € 25.822,84 per le autovetture degli agenti e rappresenti;
- ✓ € 4.131,66 per i motocicli ed € 2.065,83 per i ciclomotori.

In caso di leasing i predetti limiti vanno riferiti all'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondenti al costo dei veicoli sostenuto dalla società di leasing.

In caso di locazione o noleggio i predetti limiti corrispondono a € 3.615,20 per le autovetture, € 774,69 per i motocicli e € 413,17 per i ciclomotori

Si fa presente che le novità **non riguardano la percentuale di detraibilità dell'IVA,** che pertanto, con particolare riguardo ai veicoli non strumentali all'attività d'impresa (tra i quali sono compresi i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti senza l'addebito di un corrispettivo specifico) ovvero utilizzati dai lavoratori autonomi, rimane fissata al 40%.

9.3 Legge di stabilità

Con la Legge Stabilità 2013 il legislatore attua un'ulteriore restrizione stabilendo che, a decorrere dal medesimo periodo d'imposta (**2013**), la deducibilità dei costi, riferibili alle **autovetture aziendali**:

→ si riduce ulteriormente passando **dal 27,5% al 20%**.

Attenzione

Secondo quanto previsto dalla Legge Stabilità la modifica riguarda limitatamente i costi riferibili alle autovetture aziendali e **non** anche a quelle **concesse in uso promiscuo ai dipendenti**. L'intervento, infatti, viene eseguito solo sulla lettera b), del comma 1, del citato articolo 164 del Tuir.

Per le **autovetture date in uso promiscuo ai dipendenti la deducibilità rimane pari al 70% come previsto dalla "Riforma del lavoro"**.

La deducibilità ridotta al 20% del costo dei mezzi sopraesposti vale:

➢ in caso di **acquisto del mezzo di trasporto** nei limiti esposti nella tabella seguente.

Mezzo	Costo ammesso fiscalmente	Costo massimo fiscalmente deducibile
Autovetture e autocaravan	euro 18.075, 99	euro 18.075, 99 x 20%= 3.615,19
Motocicli	euro 4.131, 66	euro 4.131, 66 x 20%= 826,33
Ciclomotori	euro 2.065, 83	euro 2.065, 83 x 20%= 413,16

- in caso di **leasing**:

  per poter determinare la percentuale di deducibilità dei canoni relativi ad automezzi acquisiti in leasing, è necessario determinare il rapporto fra i limiti di deducibilità relativi alla tipologia di automezzo e detto costo.

Formula:

$$\%\ \text{Canoni deducibili} = \frac{\text{limite di costo fiscalmente riconosciuto*}}{\text{costo per la società di leasing}} \times 100$$

***si veda tabella precedente**

Una volta calcolata tale percentuale di deducibilità, il contribuente può calcolare il costo fiscalmente riconosciuto che si ottiene **applicando il 20%** al valore ottenuto dalla formula sopraesposta

- in caso di **noleggio**.

  Secondo le modifiche previste l'art. 164 del Tuir prevede che in caso di locazione o di noleggio, i limiti di deduzione cambiano e, in particolare, il costo massimo a cui commisurare **l'aliquota del 20%** per il calcolo del canone è pari a:

  - euro 3.615,20 per le autovetture e gli autocaravan;
  - euro 774,69 per i motocicli;
  - euro 413,17 per i ciclomotori.

9.4 Percentuali che rimangono inalterate

Rimangono sempre inalterate le percentuali di deducibilità previste per le auto:

- **strumentali nell'attività d'impresa** (deducibili al 100%):

  l'Amministrazione Finanziaria nelle CC.MM. 13 febbraio 1997, n. 37/E e 10 febbraio 1998, n. 48/E, ha affermato che vanno considerati quali veicoli "*utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa*" quelli "***senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata***", come, ad esempio, le autovetture possedute dalle imprese di noleggio. Tale interpretazione è stata ribadita anche nelle CC.MM. 19 gennaio 2007, n. 1/E e 16 febbraio 2007, n. 11/E;

APPROFONDIMENTO

- degli **agenti e rappresentati** (deducibili all'80%):
  le nuove disposizioni non hanno modificato la deducibilità dei costi relativi ai veicoli utilizzati dagli agenti/rappresentanti di commercio, pertanto la stessa è confermata nella misura dell'80% nel limite del costo fiscalmente rilevante pari a € 25.822,84, ai sensi della lett. b), art. 164, TUIR;

- **adibiti a uso pubblico** (deducibili al 100%):
  per essi devono intendersi i veicoli per i quali la destinazione a uso pubblico viene riconosciuta da un atto proveniente dalla Pubblica Amministrazione (in tal senso C.M. 48/E, par. 2.2.1).
  Si pensi, a titolo di esempio, alle autovetture adibite al servizio taxi.

9.5 Autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti

Come esposto al paragrafo precedente la legge di stabilità non ha effettuato modifiche al regime delle auto date in uso promiscuo al dipendente, pertanto si continuerà ad applicare l'art. 4, co. 72, lett. b), L. 92/2012, il quale riduce, a partire dal periodo d'imposta 2013,

→ **dal 90% al 70% la deducibilità delle spese sostenute per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.**

Come precisato nella citata C.M. 48/1998, si considera dato in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta il veicolo utilizzato dallo stesso per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro.

Ricorda

Ai fini del **conteggio** della durata dell'utilizzo del veicolo da parte del dipendente nel periodo d'imposta non è necessario che tale utilizzo sia avvenuto in modo continuativo né che il veicolo sia stato utilizzato da uno stesso dipendente.

- ✓ La norma riguarda qualunque datore di lavoro, sia che svolga un'attività d'impresa sia che svolga un'attività artistica o professionale

APPROFONDIMENTO

10. LE NUOVE REGOLE SULLE TRANSAZIONI COMMERCIALI

Il D.L. 9.10.2002 n. 231 in attuazione della direttiva CE/200/35 relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento, nelle transazioni commerciali, ha introdotto nel nostro ordinamento delle disposizioni per combattere le lungaggini del pagamento delle forniture da parte degli operatori economici. L'articolo 10 del 11.11.2011 n. 180 conteneva la delega del Governo per apportare nei 12 mesi successivi alla sua entrata in vigore, alcune modificazioni al citato D.L. 231/2002 alla fine dell'integrale recepimento di quanto disposto dalla direttiva 2001/7/UE.
Il D.L. 192/2012, da attuazione a tale delega integrando la precedente normativa in materia, con l'obiettivo di limitare gli effetti negativi che derivano dagli squilibri contrattuali della posizione del cliente rispetto al fornitore in seguito ad una posizione dominante che il primo potrebbe assumere laddove fosse di ben più grandi dimensioni specie quando il fornitori sono piccole e medie imprese.

10.1 Le transazioni commerciali

10.1.1 Contrasto ai ritardi nei pagamenti e ambito applicativo

Rientrano nell'ambito di applicazione delle norme relative ai ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali tutti i pagamenti riferiti a contratti, comunque denominati, in cui siano compresenti due requisiti:

- **Requisito soggettivo**

  Una delle **parti** deve essere **un'impresa** o un **lavoratore autonomo** e l'altra, alternativamente, un'altra impresa/libero professionista o una **Pubblica Amministrazione** (intendendosi per tale un'amministrazione dello Stato, un ente pubblico territoriale o un ente pubblico non economico, un organismo di diritto pubblico, ovvero associazioni, unioni, consorzi, comunque denominati, costituiti da detti soggetti; inoltre, sono tali anche i soggetti di diritto privato, quando svolgano attività per la quale sono tenuti al rispetto della disciplina di cui al D.Lgs. 12.4.2006, n. 163, Codice degli appalti).

I soggetti		
Imprese	**Professionisti**	**Pubblica amministrazione**
Soggetti esercenti una attività economica organizzata	Ai soli fini delle disposizioni sui ritardi di pagamento, nella nozione d'impresa sono compresi i soggetti che esercitano una attività professionale indipendente	▪ Amministrazioni dello stato ▪ enti pubblici territoriali ▪ altri enti pubblici non economici ▪ organismi di diritto pubblico ▪ associazioni unioni consorzi costituiti da i sopra elencati soggetti ▪ ogni altro soggetto che è tenuto al rispetto del codice degli appalti

- **Requisito oggettivo**

  Oggetto del rapporto deve essere una **transazione commerciale**, ossia un accordo riferito, in via **esclusiva** o **prevalente**, alla vendita di merci o alla prestazione di servizi a fronte del pagamento del relativo prezzo.

Sono invece esclusi:

- i **debiti** maturati da un soggetto nei cui confronti **sia già stata aperta una procedura concorsuale** e/o una delle procedure finalizzate alla ristrutturazione dell'esposizione debitoria, quale, a titolo esemplificativo, quella prevista dall'art. 182-bis, R.D. 16.3.1942, n. 267 (Legge fallimentare);
- i **pagamenti** che trovino la loro causa nel risarcimento di un danno, anche se effettuati da una compagnia di assicurazione;
- i **contratti** in cui una delle parti sia un "**consumatore finale**", intendendosi per tale un soggetto diverso da un'impresa o da una pubblica Amministrazione.

10.1.2 L'attuazione della delega

Il D.Lgs. 192/2012 ha **significativamente modificato** la portata della precedente normativa (D.Lgs. 231/2002) sui rapporti commerciali tra imprese e Pubbliche Amministrazioni sotto diversi profili. Uno degli aspetti più rilevanti del decreto è costituito dal termine massimo di **30 giorni** entro il quale le Amministrazioni dovranno pagare i loro fornitori e prestatori di servizi, con possibili proroghe a 60 giorni per casi particolari.

Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una Pubblica Amministrazione, è possibile pattuire un termine per il pagamento anche superiore ai trenta giorni, **ma soltanto ove risulti giustificato dalla natura o dall'oggetto del contratto o dalle circostanze esistenti al momento della sua conclusione**.

Il termine di pagamento, in ogni caso, non potrà eccedere i sessanta giorni.

Qualora poi i termini per il pagamento **vengano superati,** ovvero non si provveda al pagamento dovuto, la norma prevede una significativa maggiorazione del tasso degli interessi legali moratori, dal 7% all'8% in più rispetto al tasso fissato dalla BCE per le operazioni di rifinanziamento. **Tali interessi maturano automaticamente.**

Con il nuovo decreto, la normativa nazionale sulla lotta contro i ritardi di pagamento di cui al D.Lgs. 231/2002 a seguito delle modifiche ed integrazioni apportate dal D.Lgs. 192/2012, è maggiormente incisiva in ordine alla sua applicabilità alle transazioni commerciali tra imprese e Pubbliche Amministrazioni.

10.1.3 La decorrenza

Sotto il profilo temporale, la nuova disciplina trova applicazione solo in relazione alle transazioni commerciali concluse a **partire dall'1.1.2013**, mentre quelle finalizzate prima di tale data, restano soggette alle previsioni del D.Lgs. 9.10.2002, n. 231, nella versione precedente alle innovazioni apportate dal D.Lgs. 9.11.2012, n. 192.

Le novità non si estendono cioè retroattivamente ai contratti già conclusi.

Il differimento nell'effettiva entrata in vigore delle nuove disposizioni è dovuto, come spiega la Relazione illustrativa al D.Lgs. 192/2012, alla **necessità di permettere a tutti gli interessati** (e, in particolare, alla pubblica Amministrazione) di adeguarsi alle nuove previsioni, soprattutto per quanto concerne la modulistica contrattuale da adottare e le procedure interne di pagamento (autorizzazioni richieste e tempi di rilascio delle stesse, ecc.).

10.1.4 L'utilizzo di sistemi automatizzati

L'accelerazione dei pagamenti richiede necessariamente il ricorso all'uso generalizzato di **sistemi automatizzati**, che sono indispensabili per consentire di effettuare le operazioni per tempo senza incorrere in sanzioni e penalità finanziarie. I ritardi nei pagamenti sono considerati, infatti, uno degli elementi che concorrono a mantenere una bassa crescita dell'economia e delle imprese, soprattutto nei periodi di recessione economica. Il contrasto ai ritardi dei pagamenti è stato quindi previsto anche per ridurre i problemi di liquidità delle imprese. Inoltre è in ogni caso **dichiarata nulla** dal giudice, in quanto gravemente iniqua, la clausola o la prassi contrattuale che esclude il diritto di applicare interessi di mora.

10.1.5 Le Amministrazioni Pubbliche

La puntualità nei pagamenti è un problema particolarmente sentito dalle imprese che **operano con il settore pubblico**, dove è necessario ridurre i tempi di pagamento che a oggi si attestano in circa 180 giorni. Secondo la direttiva comunitaria, i ritardi nei pagamenti non appaiono giustificati **quando debitore è una pubblica amministrazione**, in quanto la stessa dispone di flussi di entrate più certi, prevedibili e continui rispetto alle imprese private. Da non dimenticare che molte amministrazioni pubbliche possono ottenere finanziamenti a condizioni più interessanti rispetto alle imprese. Per evitare lunghi periodi prima del pagamento per la fornitura di merci e servizi, le pubbliche amministrazioni devono quindi dotarsi di **un'integrazione automatizzata** tra documenti contabili e attestati di spesa o di pagamento, assicurando la gestione del processo di formazione del bilancio attraverso il controllo di tutte le fasi in cui si articola il processo di spesa, alimentando in modo omogeneo e tempestivo le scritture contabili e fornendo dati per il controllo di gestione.

10.1.6 Direttiva recepita con anticipo

L'art. 10, comma 1, Legge n. 180/2011, c.d. "**Statuto delle Imprese**" ha delegato il Governo ad adottare, tramite uno specifico Decreto, le modifiche al D.Lgs. n. 231/2002 al fine di recepire la Direttiva n. **2011/7/UE** in materia di ritardati pagamenti nelle transazioni commerciali.
Il consiglio dei ministri con un comunicato stampa del 31.10.2012 n. 52 aveva reso nota l'approvazione dello "schema" del Decreto di recepimento della suddetta Direttiva, evidenziando che :

- Nonostante il termine per il recepimento della direttiva sia fissato al **16 marzo 2013**, il Governo ha voluto provvedere ad una sua attuazione anticipata dal **1° gennaio 2013** in considerazione della **importanza della normativa** nonché dell'opportunità peculiare di garantire, in questo momento, le imprese e più specificatamente le piccole e medie imprese.

Nota bene

Il decreto legislativo n. 192 del 9.11.2012 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 15.11.2012, n. 267 e contiene il recepimento della Direttiva comunitaria (Direttiva 2011/7/UE) finalizzata a garantire, nei pagamenti tra imprese e tra Pubblica Amministrazione e imprese, tempi certi e brevi.

10.2 Le modifiche al D.L. 231/2002

Il **D.Lgs. n. 231/2002**, attuativo della Direttiva n. 2000/35/CE, avente la finalità di contrasto ai ritardati pagamenti nell'ambito delle transazioni commerciali, aveva già disposto il decorso automatico degli interessi di mora per i pagamenti tardivi nell'ambito delle operazioni

commerciali con oggetto, in via esclusiva o prevalente, la consegna di beni o la prestazione di servizi a titolo oneroso, intercorrenti tra imprese/professionisti nonché tra imprese/ professionisti e Pubbliche Amministrazioni.

Venivano esclusi i rapporti commerciali con clienti privati.

Il D.Lgs. n. 192/2012 si compone di 3 articoli, di cui, in particolare:

- l'art. 1, modifica la disciplina contenuta nel citato D.Lgs. n. 231/2002;
- l'art. 3, dispone che le nuove disposizioni "**si applicano alle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013**".

10.2.1 Disposizioni in materia di contratti agro alimentari

Il decreto legislativo 192/2012 estende a tutte le transazioni commerciali la disposizione in materia di cessioni di prodotti agricoli e agroalimentari dettata dall'articolo 62 del decreto legge 1/2012, che dal **24 ottobre 2012** disciplina la **decorrenza automatica degli interessi di mora** dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento, fissato in 30 giorni per le merci deteriorabili e in 60 per tutte le altre a decorrere dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura.

Quest'ultima disposizione costituisce una norma speciale rispetto alla regole generali applicabili ai ritardi nei pagamenti dei corrispettivi per merci o servizi resi.

Importanti novità sono state introdotte per la filiera agro-alimentare in sede di conversione in legge (221/2012) del decreto legge 179/2012, il cosiddetto decreto sviluppo-bis.

Da un punto di vista soggettivo, l'articolo 36, comma 6-bis del decreto 179 esclude i contratti conclusi fra imprenditori agricoli dagli obblighi previsti dall'articolo 62. In altri termini questa disciplina, introdotta per garantire maggiore trasparenza nei rapporti tra i diversi operatori della filiera agroalimentare e assicurare una migliore tutela della parte agricola, non si applica alle relazioni tra imprenditori agricoli, sul presupposto che i contratti conclusi tra questi soggetti non costituiscono cessioni in relazione all'articolo 62.

Un'ulteriore novità è contenuta all'articolo 36-bis del decreto 179. Viene modificato l'articolo 62, comma 1 **abrogando le disposizioni che sanzionano con la nullità**, rilevabile anche d'ufficio, la mancanza nel contratto degli elementi obbligatori.

In particolare, per i contratti di cessione di prodotti agricoli e alimentari, con la sola esclusione di quelli conclusi con il consumatore finale, la norma impone la forma contrattuale scritta e prevedeva, a pena di nullità, l'indicazione obbligatoria di durata, quantità e caratteristiche del prodotto venduto, prezzo, modalità di consegna e di pagamento.

D.L. 179/2012 SVILUPPO-BIS	Modifiche
ARTICOLO 36, COMMA 6-BIS	Disciplina su ritardi nei pagamenti tra i diversi operatori della filiera agroalimentare, non si applica alle relazioni tra imprenditori agricoli: ↘ i contratti conclusi tra gli stessi non costituiscono cessioni sulla base dell'articolo 62.
ARTICOLO 36-BIS	Non più sanzionata con nullità, rilevabile anche d'ufficio, la mancanza nel contratto degli elementi obbligatori: ↘ indicazione obbligatoria di durata, quantità e caratteristiche del prodotto venduto, prezzo, modalità di consegna e di pagamento.

Le novità della filiera agro alimentare	
Filiera agroalimentare	L'articolo 62 del D.L. 1/2012 disciplina i ritardi di pagamento e la decorrenza automatica degli interessi di mora per le transazioni effettuate nella filiera agro-alimentare relativamente alle cessioni di prodotti agricoli e agroalimentari.
Interessi di mora	Dal **24 ottobre 2012**, gli interessi di mora decorrono infatti automaticamente dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento, fissato in trenta giorni per le merci deteriorabili e in sessanta per tutte le altre a decorrere dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura.
Le esclusioni	L'articolo 36, comma 6-bis del D.L. 179/2012, inserito in sede di conversione, **esclude** i contratti conclusi fra imprenditori agricoli dagli obblighi previsti dall'articolo 62.
La nullità	L'articolo 36-bis del D.L. 179/2012 interviene nel corpo dell'articolo 62, comma 1 abrogando le disposizioni **che sanzionavano con la nullità**, rilevabile anche d'ufficio, la mancanza nel contratto degli elementi obbligatori quali l'indicazione obbligatoria di durata, quantità e caratteristiche del prodotto venduto, prezzo, modalità di consegna e di pagamento.

Le nuove regole sulle transazioni commerciali, **differiscono da quanto applicabile in materia di cessioni di prodotti agricoli / alimentari**. In pratica, si limitano a **fissare i termini di pagamento** (derogabili dalle parti) e la **decorrenza degli interessi moratori**.

Osserva

Va evidenziato che, rispetto alla disciplina di cui all'art. 62, D.L. n. 1/2012 **non sono previste le "pesanti" sanzioni** in caso di mancato rispetto dei termini di pagamento delle fatture.

LE DISCIPLINE A CONFRONTO			
Elementi caratterizzanti	**Art. 62, D.L. n. 1/2012**		**D.Lgs. 9.11.2012, n. 192**
Ambito applicativo	Cessioni prodotti agricoli / alimentari		**Cessioni altri beni Prestazioni di servizi**
Termini di pagamento	30 giorni	prodotti deteriorabili	**30 giorni derogabili dalle parti**
	60 giorni	prodotti non deteriorabili	
Sanzioni	Da €. 500 a .€ 500.000		**Non previste**

10.2.2 Ambito di applicazione

L'art. 1, D.Lgs. n. 231/2002, **dispone ora** che la disciplina in esame:

- si applica "ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo in una transazione commerciale";

mentre non è applicabile:

- in presenza di procedure concorsuali o procedure di ristrutturazione del debito;
- nell'ipotesi di **risarcimento del danno** "compresi i pagamenti effettuati a tale titolo da un assicuratore".

Va evidenziato che il nuovo art. 2, del citato D.Lgs. n. 231/2002, nel fornire le definizioni dei termini utilizzati nella disciplina in esame precisa, in particolare, che:

per **transazione commerciale**:

- si intendono i contratti stipulati tra imprese, tra imprese e Pubblica Amministrazione, che comportano "**in via esclusiva o prevalente**" una consegna di merci/prestazione di servizi e il relativo pagamento del prezzo;

APPROFONDIMENTO

per **Pubblica Amministrazione**:

- si intendono le Amministrazioni ex art. 3, comma 25, D.Lgs. n. 163/2006 (*amministrazioni dello Stato, enti pubblici territoriali, organismi di diritto pubblico, associazioni, unioni, consorzi*) e gli altri soggetti tenuti al rispetto delle disposizioni contenute nello stesso Decreto;

per **imprenditore**:

- si intende l'esercente un'attività economica organizzata/o una professione. Pertanto le nuove regole interessano sia le imprese che i **lavoratori autonomi**.

APPROFONDIMENTO

10.2.3 Automatica decorrenza degli interessi moratori

Le modalità per individuare i termini di decorrenza degli **interessi moratori** sono differenti. Alla luce della normativa comunitaria, il creditore matura il diritto agli interessi dal giorno successivo alla data di scadenza o alla fine del periodo di pagamento stabilito nel contratto.

Se data di scadenza o di pagamento non risultano invece contrattualizzati, gli interessi di mora decorrono comunque, **senza che sia necessaria la costituzione in mora**, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento.

L'**art. 4** del D.Lgs. n. 231/2002, prevede ora **l'automatica decorrenza degli interessi moratori** (senza quindi la necessità della **messa in mora**) dal **giorno successivo** alla scadenza dei seguenti termini di pagamento:

- **30 giorni dal ricevimento della fattura** / **richiesta di pagamento**. In merito il comma 2, lett. a) del citato art. 4, dispone che:
  - "Non hanno effetto sulla decorrenza del termine **le richieste** di integrazione o modifica formali della fattura o di altra richiesta equivalente di pagamento";
- **30 giorni dal ricevimento dei beni** / **prestazione di servizi**, quando non è certa la data di ricevimento della fattura / richiesta di pagamento o quando quest'ultima è anteriore a quella di ricevimento delle merci / prestazione di servizi;
- **30 giorni dall'accettazione** / **verifica** (prevista dalla Legge o dal contratto) **della conformità** dei beni/servizio ricevuto al contratto nel caso di ricevimento della fattura/richiesta di pagamento "*in epoca non successiva a tale data*".

10.2.4 Necessaria la pattuizione scritta

Transazioni tra imprese

Nelle transazioni tra imprese/lavoratori autonomi le parti possono definire termini di pagamento **superiori ai suddetti**.

In particolare, la definizione di un termine di pagamento superiore a 60 giorni, purché non gravemente iniquo ai sensi dell'art. 7 del Decreto, deve essere **pattuito in forma scritta**.

Transazione con la PA

Nelle transazioni con la P.A. possono essere definiti termini di pagamento **superiori ai suddetti:**

- *"quando ciò sia giustificato dalla natura o dall'oggetto del contratto o dalle circostanze esistenti al momento della sua conclusione"*.

Anche in tal caso gli stessi devono essere **pattuiti in forma scritta,** e non possono comunque superare i **60 giorni**.

I termini di"**30 giorni**", ai sensi del citato comma 2, sono **raddoppiati** se il debitore è

- impresa pubblica, tenuta al rispetto dei **requisiti di trasparenza** ex D.Lgs. n. 333/2003;
- Ente Pubblico "riconosciuto" che fornisce **assistenza sanitaria**.

In presenza di una **procedura di conformità dei beni** / **servizio ricevuto** al contratto la stessa non può avere una durata superiore a 30 giorni dal ricevimento della merce / prestazione di servizi salvo che la durata, superiore ai 30 giorni sia:

- concordata dalle parti in forma scritta;
- prevista nella documentazione di gara;
- non sia gravemente iniqua.

10.2.5 La rateazione del pagamento

È **possibile definire una rateazione** del pagamento del corrispettivo dovuto. In tal caso gli interessi moratori si applicano esclusivamente agli **importi delle rate scadute**.

Gli interessi moratori, ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. n. 231/2002, sono individuati negli **interessi legali di mora** oppure negli **interessi concordati tra le imprese**.

10.3 Gli interessi moratori

Nel caso in cui siano **decorse** le scadenze di cui sopra, senza che vi sia stato pagamento da parte del debitore, sulle somme dovute e non pagate nei termini **maturano inderogabilmente interessi di mora**, dal giorno successivo a quello di scadenza e senza che sia all'uopo necessario per il creditore attivarsi per ottenere la costituzione in mora della controparte contrattuale.

Premesso che, rispetto al precedente testo del D.Lgs. 231/2002, non sarà più impedita la richiesta di interessi per ammontare inferiore ad **euro 5** (con ciò rimarcando il generalizzato

principio della penalità per il ritardo nel pagamento), occorre peraltro differenziare ancora una volta i contratti tra privati e quelli con la pubblica Amministrazione.

Contratti tra imprese e PA

Nel caso di contratti tra imprese/professionisti e pubblica Amministrazione, gli interessi applicabili non possono essere inferiori agli interessi legali di mora, calcolati su base giornaliera in funzione del tasso di riferimento della Banca centrale europea (Bce), rilevato il primo giorno del semestre solare di riferimento (e, quindi, l'1.1 e l'1.7 dell'anno), **cui va aggiunto uno *spread* dell'8%** (nella sostanza, dunque, un onere su base annua del 10% circa).

Contratti tra imprese

Se si è in presenza di un contratto tra imprese (e/o professionisti) è invece possibile per le parti prevedere un **diverso tasso**, cosicché, in sostanza, la misura degli interessi legali di mora perde il suo carattere cogente e rappresenta piuttosto il parametro di riferimento solo in caso di assenza di differenti intese tra le parti.

Viene così superata, specie per i contratti con controparte pubblica, la **previgente formulazione** del D.Lgs. 231/2002, che limitava gli interessi di mora, nella sostanza, alle fattispecie nelle quali "*il termine per il pagamento non è stabilito nel contratto*" e l'applicazione, viceversa, è generalizzata al caso di ogni ritardo nel saldo del dovuto da parte del debitore, fatte salve le (limitate) ipotesi in cui questi possa dimostrare che la tardività nel pagamento è stata determinata dall'impossibilità della prestazione per causa a lui non imputabile

Si rammenta che gli **interessi legali di mora** sono costituiti da una:

- **componente variabile**, connessa alla politica monetaria della Banca Centrale Europea (BCE), comunicata **semestralmente** mediante pubblicazione della stessa sulla G.U.;
- **componente fissa pari a 8 punti percentuali**.

Nell'ipotesi di responsabilità del debitore quando lo stesso, ai sensi dell'art. 3, D.Lgs. n. 231/2002, **non è stato in grado di dimostrare**:

- *"che il ritardato pagamento è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile"*, **il creditore ha diritto**:
  - al rimborso delle spese di recupero crediti;
  - ad un importo di € 40 a titolo di risarcimento danni, salvo prova del maggior danno.

APPROFONDIMENTO

<table>
<tr><th colspan="2">Tipologie di transazioni commerciali (decorrenza degli interessi)</th></tr>
<tr><td colspan="2">Entrata in Vigore
↓
Contratti conclusi dal 1° gennaio 2013</td></tr>
<tr><td colspan="2">Senza clausola contrattuale</td></tr>
<tr><td>Tra imprese e professionisti</td><td>Tra imprese e professionisti e pubblica amministrazione</td></tr>
<tr><td>▪ 30 giorni dalla data di ricevimento della fattura o della richiesta di pagamento;
▪ 30 giorni dal ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi;
▪ 30 giorni dal ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi se la fattura o la richiesta di pagamento è anteriore al ricevimento delle merci o alla prestazione dei servizi;
▪ 30 giorni dalla accettazione o verifica della conformità delle merci o servizi (se previsto da contratto) se la fattura o la richiesta di pagamento sono ricevuti in epoca successiva all’accettazione o verifica.</td><td>▪ 30 giorni
▪ 60 giorni per:
→ imprese pubbliche tenute al rispetto della trasparenza delle relazioni tra gli stati membri;
→ enti pubblici che forniscono assistenza sanitaria.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Con la clausola contrattuale</td></tr>
<tr><td>→ Possibile termine superiore a 30 giorni;
→ Se superiore a 60 giorni il termine non deve essere gravemente iniquo per il creditore;
→ Clausola va provata per i iscritto.</td><td>→ Possibile termine superiore a 30 giorni;
→ mai superiore a 60 giorni, la clausola va provata per iscritto.</td></tr>
</table>

10.3.1 Le clausole contrattuali inique

La previsione di tassi di interessi di **mora automatici**, legalmente previsti, viene rafforzata attraverso la dichiarazione di **nullità di clausole contrattuali ritenute in contrasto con le finalità normative perseguite**. Più precisamente, l'articolo 7 del decreto legislativo 231/2002 dispone la nullità delle clausole relative al termine di pagamento, al saggio degli interessi moratori o al risarcimento per i costi di recupero, a qualunque titolo previste o introdotte nel contratto, quando risultano gravemente inique in danno del creditore.

APPROFONDIMENTO

Nota bene

L'art. 7, D.Lgs. n. 231/2002, dispone ora che **sono nulle le clausole** che definiscono termini di pagamento, saggio di interessi, risarcimento per i costi di recupero, che "**risultano gravemente inique in danno del creditore**".

Per disincentivare i ritardi di pagamento viene quindi sempre considerata iniqua **l'esclusione del diritto di applicare interessi di mora ove prevista contrattualmente**. In altri termini, l'eventuale accordo tra debitore e creditore formalizzato in contratto e volto a escludere l'operatività di interessi di mora in caso di ritardi nei pagamenti **è nullo per presunzione assoluta**, senza possibilità di prova diversa e contraria.

Ai sensi del citato art. 7, si considerano **gravemente inique** quelle clausole che:

- escludono l'applicazione degli interessi di mora;
- escludono il risarcimento per i costi di recupero crediti;
- nelle transazioni commerciali in cui è parte la Pubblica Amministrazione predeterminano o modificano la data di ricevimento della fattura.

Ai sensi del comma 2 del citato art. 7 spetta al Giudice dichiarare, anche d'ufficio:

- *"la nullità della clausola avuto riguardo a tulle le circostanze del caso, tra cui il grave scostamento dalla prassi commerciale in contrasto con il principio di buona fede e correttezza, la natura della merce o del servizio oggetto del contratto, l'esistenza di motivi oggettivi per derogare al saggio degli interessi legali di mora, ai termini di pagamento o all'importo forfetario dovuto a titolo di risarcimento per i costi di recupero".*

Osserva

Una clausola contrattuale o una prassi sono, in particolare, gravemente inique per il creditore nel caso in cui si verifichi qualsiasi grave scostamento dalla corretta prassi commerciale. **La nullità viene dichiarata dal giudice, anche d'ufficio, avuto riguardo a tutte le circostanze del caso**.

La causa dell'iniquità va **accertata da parte del giudice** e può tipicamente ricadere in una delle seguenti casistiche:

- grave scostamento dalla prassi commerciale, in contrasto con il principio di buona fede e della correttezza
- natura della merce o del servizio oggetto del contratto;
- esistenza di motivi oggettivi per derogare alla disciplina legale.

Clausole contrattuali		
Contenuto delle Clausole	**Nullità**	**Effetti**
Clausole che contengono deroghe a: → termine di pagamento → saggio degli interessi moratori → risarcimento costi di recupero	Se gravemente inique in danno del creditore	In base agli articoli 1339 e 1419 comma2 del codice civile : le clausole imposte dalla legge sono di diritto inserite nel contratto anche in sostituzione di quelle difformi apposte dalle parti. La nullità di singole clausole non comporta la nullità del contratto quando le prime sono sostituite di diritto da norme imperative
Esclusione del diritto di applicare interessi di mora	▪ Si considera gravemente iniqua; ▪ nullità assoluta ▪ non ammesso a prova contraria	
Esclusione del risarcimento dei costi sostenuti per il recupero di somme non tempestivamente corrisposte	Si presume gravemente iniqua	
Se il debitore è una PA: ▪ clausole con cui si predetermina o modifica la data di ricevimento della fattura	Nullità dichiarata d'ufficio dal giudice	

10.3.2 Una prova certa sul rilascio delle fatture

Per la decorrenza degli i**nteressi moratori** assume una rilevanza fondamentale la **data della fattura**.

La direttiva comunitaria individua nella **fatturazione elettronica** lo strumento in grado di fornire **una prova utile ad assicurare certezza giuridica** alla data esatta del suo ricevimento da parte dei debitori.

APPROFONDIMENTO

Gli Stati membri sono cosi stati invitati a promuovere sistemi in grado di assicurare la certezza giuridica circa la data esatta di ricevimento delle fatture da parte dei debitori e in quest'ottica, la trasmissione di fatture elettroniche è di per sé in grado di generare prove elettroniche.
La disciplina in materia è da ultimo contenuta nella direttiva 2011/45/Ue, il cui recepimento doveva essere operato entro il 31 dicembre 2012.

10.3.3 Fondamentale la data da cui decorrono gli interessi

I pagamenti effettuati **oltre il termine dei 30 giorni dalla scadenza**, ovvero entro il maggior termine stabilito contrattualmente non superiore comunque a **60 giorni** salvo casi particolari, sono maggiorati di interessi moratori senza necessità di un apposito sollecito. **Diviene allora fondamentale individuare con certezza la data da cui decorrono gli interessi**.
Nella filiera **agro-alimentare**, l'articolo 62 del D.L. 1/2012 ricollega la decorrenza degli interessi di mora all'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura.
Per determinare gli interessi dovuti il creditore è chiamato, quindi, a certificare validamente la data di ricevimento.

Nei contratti agro alimentari

Il decreto interministeriale n. 199 del 19 novembre 2012, di applicazione dell'articolo 62, richiede alternativamente:

- l'utilizzo della consegna a mano della fattura o dell'invio con raccomandata con avviso di ricevimento;
- di avvalersi di strumenti telematici di trasmissione quali la posta elettronica certificata;
- l'impiego del sistema Edi-Electronic data interchange o strumenti analoghi, quale potrebbe essere la fattura elettronica.

Solo in mancanza di certezza la data di ricevimento coincide, salvo prova contraria, con la data di consegna dei prodotti.

Nelle transazioni commerciali

Nel decreto 192/2012, e quindi per tutte le altre transazioni commerciali diverse da quelle agro-alimentari, **non sono individuate particolari modalità per l'attestazione della data di ricevimento della fattura o di una richiesta analoga di pagamento**.
Utile a tal fine si dimostra tuttavia il considerando n. 18 della direttiva 2011/7/Ue che attribuisce una rilevanza fondamentale alle fatture le quali determinano richieste di pagamento costituendo documenti importanti nella catena delle transazioni per la fornitura di merci e servizi, compresa la determinazione dei termini di pagamento.
Gli Stati membri sono stati sollecitati a promuovere sistemi che diano certezza giuridica per quanto riguarda la data esatta del ricevimento delle fatture da parte dei debitori.

10.3.4 La fatturazione elettronica

Il **ricorso alla fatturazione elettronica** si caratterizza in questo come un valido strumento per attestare il ricevimento delle fatture attraverso le prove elettroniche che possono essere generate.

In particolare con l'articolo 1 del D.L. 216/2012, il cosiddetto **salva-infrazioni**, è stata data attuazione alla direttiva 2010/45/Ue che, intervenendo nel sistema comune dell'Iva, **ha introdotto con decorrenza 1° gennaio 2013** una serie di semplificazioni in materia di emissione e conservazione delle fatture elettroniche.

Secondo il novellato articolo 21 del Dpr 633/1972 i requisiti di **autenticità dell'origine** e **integrità del contenuto di una fattura elettronica** possono essere infatti assicurati non tanto e non solo, come è stato sinora, attraverso l'utilizzo di **firma elettronica**, riferimento temporale ovvero di sistemi di trasmissione Edi, ***ma anche attraverso sistemi di controllo di gestione tali da assicurare un collegamento affidabile tra fattura e cessione di beni o prestazione di servizi connessa***.

L'incrocio e l'interoperabilità dei documenti giustificativi di supporto della singola operazione fatturata, quali l'ordine di acquisto, il contratto, il documento di trasporto, la ricevuta di pagamento costituiscono di per sé elementi sufficienti ad attestare i requisiti di validità della fattura.

A tale disciplina, si dovrebbe aggiungere a breve l'adozione del **secondo decreto ministeriale attuativo della fatturazione elettronica** obbligatoria nei confronti delle PA tenute a ricevere, gestire, contabilizzare e saldare solo fatture in formato elettronico da parte dei loro fornitori, permettendo alle stesse amministrazioni un controllo più puntuale ed effettivo non solo delle spese ma anche dei tempi di pagamento.

10.4 Le tutele contro i ritardi di pagamento

Il D.L. 192/2012 oltre al riconoscere la decorrenza automatica degli interessi di mora, individua anche il saggio di interesse applicabile.

La scelta del legislatore nazionale si conforma così alle indicazioni contenute nella direttiva comunitaria 2011/7/Ue per la quale i ritardi nei pagamenti costituiscono una violazione contrattuale finanziariamente attraente per i debitori in ragione dei bassi livelli dei tassi di interessi applicati nella maggior parte degli Stati membri.

10.4.1 Deroga al tasso di interesse legale

Ricordiamo che **solamente** nelle transazioni tra imprese le parti possono concordare un tasso di interesse diverso da quello legale, purché **esistano motivi oggettivi per derogare alla misura del saggio** pena la declaratoria di nullità della relativa clausola in base all'articolo 7 del decreto legislativo n. 231 del 2002.

La deroga non deve essere, quindi, gravemente iniqua per il creditore.

Transazioni con la PA

Per le operazioni in cui è parte un'amministrazione pubblica, si applica, invece, sempre e comunque la misura legale degli interessi.

Più nel dettaglio, gli interessi legali di mora sono pari al **tasso di riferimento della Bce, reso noto ogni sei mesi dal ministero dell'Economia e delle Finanze** mediante pubblicazione di un comunicato sulla Gazzetta Ufficiale, maggiorato di otto punti percentuali.
Il tasso di riferimento applicabile per il primo semestre dell'anno in cui debbono essere versati gli interessi di mora è quello in vigore il 1° gennaio dell'anno medesimo; per il secondo semestre è pari a quello in vigore il 1° luglio dell'anno.

Gli interessi di mora sono calcolati su base giornaliera e in modo semplice:

- gli interessi non producono, infatti, a loro volta altri interessi.

Sanzioni per la violazione delle norme	
Non applicazione degli interessi di mora	**Nullità** (in ogni caso)
Predeterminazione o modifica della data di ricevimento della fattura	**Nullità** (in ogni caso) se la controparte e pubblica
Esclusione del risarcimento delle spese di recupero del credito	**Nullità** salvo prova contraria

Risarcimento costi di recupero

Oltre agli interessi di mora, il creditore ha diritto di ottenere dal debitore **un importo forfetario minimo di 40 euro a titolo di risarcimento dei costi di recupero sostenuti e senza che sia necessario un sollecito**.

Addebito delle spese di recupero credito	
Spese forfettarie (40 euro)	Da risarcire solo per il decorso del termine di pagamento
Ulteriore spese di recupero	Da provare (onere del creditori)

Alla scadenza dei termini di pagamento, il creditore deve iscrivere **per competenza** gli interessi di mora come proventi finanziari al presumibile valore di realizzo.

GUIDA OPERATIVA

AUMENTO IVA AL 22%

1. CONSEGNA DEL BENE

Al fine della corretta applicazione dell'aliquota Iva si chiede come si individua il momento di consegna dei beni.

Per individuale il momento della consegna si fa presente che questa si verifica quando si trasferisce la disponibilità fisica del bene al cessionario, il quale viene fisicamente in possesso del bene stesso ovvero quando si trasferisce al cessionario il documento necessario per disporre della cosa venduta.
Inoltre se il cedente cura il trasporto dei beni, la consegna si considera effettuata quando gli stessi entrano nella disponibilità del cliente, ad esempio presso il suo deposito, mentre se il cedente consegna i beni direttamente a terzi la cessione si considera perfezionata "il giorno stesso della consegna o spedizione dei beni a terzi" (circolare 31 ottobre 1974, n. 42).
In caso di spedizione (invio del bene al cliente tramite un vettore) se è prevista una clausola cessione "franco magazzino venditore" l'operazione si considera effettuata al momento della consegna della merce al vettore mentre se è prevista la clausola "franco magazzino acquirente" l'operazione è fiscalmente effettuata al momento dell'arrivo dei beni del magazzino del cliente.

2. VENDITA BENI E PRESTAZIONE SERVIZI

Quando si pone in essere sia cessioni di beni che prestazioni si servizi come si fa ad identificare l'operazione in modo da determinare l'aliquota Iva da applicare

Quando sono poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, occorre "fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare" (risoluzione 220/E/2007). Il contratto si può qualificare come cessione di beni (cessione con posa in opera) se il programma negoziale ha quale "scopo principale la cessione di un bene", mentre l'esecuzione dell'opera è diretta esclusivamente ad "adattare il bene alle esigenze del cliente, o a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura". Mentre si ha una prestazione di servizi (appalto) se la volontà contrattuale è quella di "addivenire a un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera".

3. CONSEGNA ANTICIPATA

Se in data 15 giugno viene pagato l'acquisto di un computer ma tale bene verrà consegnato il 15 luglio (successivamente all'entrata in vigore dell'aumento dell'Iva al 22%) quale aliquota Iva si deve applicare

Secondo il comma 4 art. 6 del D.p.r 633/72 "Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento". In base a questa disposizione, dunque, se prima della data di entrata in vigore dell'aumento viene pagato il corrispettivo o viene emessa la fattura in relazione alla vendita di un immobile che sarà stipulata, ovvero di un bene mobile che sarà consegnato, dopo tale data, sull'importo pagato o fatturato prima si applica la vecchia aliquota Per il casi esposto nel quesito la fattura deve essere emessa in data 15 giugno con aliquota al 21%. L'emissione anticipata della fattura, infatti, comporta l'anticipo del perfezionamento della cessione ai fini Iva, quindi, devono essere applicate le regole in vigore alla data dell'emissione del documento fiscale.

AUMENTO DEDUZIONI IRAP

1. CONTRIBUTI CORRELATI AL PERSONALE

La nostra società si interessa della progettazione e gestione di progetti di formazione aziendali, finanziati con i fondi interprofessionali. Trattandosi di contributi in c/ esercizio, registriamo fra i ricavi i contributi di competenza dell' esercizio e fra i costi quelli correlati ai ricavi, quelli relativi al personale dipendente ed ai collaboratori a progetto. Le istruzioni Irap dicono che i contributi pubblici vanno assoggettati all'imposta regionale, ad eccezione di quelli correlati a componenti negativi non deducibili (dipendenti, collaboratori eccetera). È corretto, quindi, dedurre dall'imponibile Irap i contributi correlati ai citati costi dei dipendenti e dei collaboratori?

La risposta è positiva per quanto riguarda i contributi correlati ai collaboratori coordinati e continuativi non ammessi in deduzione dall' Irap; per i dipendenti, invece, vanno considerate le deroghe alla regola generale dell'indeducibilità di questa componente, quali le deduzioni Inail, quelle relative al cuneo fiscale, per apprendisti, disabili, i contratti di inserimento, il personale addetto alla ricerca e sviluppo eccetera. La questione dei contributi correlati al costo dei dipendenti è stata affrontata in più occasioni dall'amministrazione (circolari 26/E/2006, 36/E/2009 e 39/E/2009), e anche da Assonime nella circolare 34/2009

2. RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA CONTINUATIVA

Ai rapporti di collaborazione coordinata continuativa è applicabile le deduzione Irap istitutita con il D.L. 201/2011 e maggiora con la legge di stabilità 2013

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la deduzione in esame non è applicabile ai costi connessi ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (ad esempio, compensi corrisposti ai soci di una società per l'attività di amministratore) e, in generale, "in relazione a rapporti diversi da quelli di lavoro dipendente a tempo indeterminato" come precisato nella Risoluzione 4.4.2008, n. 132/E.

NIENTE IRAP PER I PICCOLI AUTONOMI

1. AGENTE DI COMMERCIO

Sono un agente di commercio con ditta individuale, operante nel settore della sanità, senza dipendenti e con un piccolo ufficio nella sede di residenza, con personal computer, telefono e auto a carico: oltre a percepire provvigioni, talvolta opero come distributore di beni, con relativa iscrizione alla Camera di commercio. Avrei diritto al rimborso Irap per l'intera attività oppure, operando anche come rivenditore, perderei il diritto al rimborso stesso?

L'insorgenza del presupposto impositivo dipende dalla sussistenza o meno dell'autonoma organizzazione, da verificare anche in relazione all'attività di rivendita. La questione dell'autonoma organizzazione ai fini della debenza del tributo (articolo 2, decreto legislativo 446/1997) non riguarda, infatti, soltanto i professionisti e le imprese ausiliarie del commercio (agenti di commercio eccetera), ma anche i piccoli imprenditori che, come gli altri, possono considerarsi esclusi dal tributo quando impieghino beni strumentali non eccedenti quelli indispensabili per l'esercizio dell'attività e non si avvalgano di lavoro altrui, se non in modo occasionale (così Corte di Cassazione, sentenze 21122, 21123 e 21124 del 13 ottobre 2010, sebbene relative alle posizioni di un coltivatore diretto, un tassista e un piccolo trasportatore).

2. AUTONOMA ORGANIZZAZIONE MEDICO

Un medico specialista effettua la propria attività presso una struttura privata convenzionata, alla quale rilascia fatture. Non ha mai pagato Irap. Ora intende, in aggiunta a quanto sopra, aprire un proprio studio con l'indispensabile attrezzatura. In queste nuove condizioni, è soggetto ad Irap?

Il medico potrebbe continuare a considerarsi escluso dal tributo per carenza del presupposto impositivo (articolo 2 decreto legislativo 446/97), a condizione che l'attività prosegua senza dipendenti e/o collaboratori e con beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio della professione. Non dovrebbe, infatti, ostare a questa conclusione il possesso dell'ufficio in cui sarà svolta l'attività, sebbene l'amministrazione (circolare 45/E/2008) sia di contrario avviso, ritenendo che l'autonoma organizzazione sussista qualora il professionista disponga di uno studio attrezzato. Sulla specifica questione va segnalata, infatti, l'ordinanza della Corte di cassazione n. 23155 del 16 novembre 2010 con la quale è stato chiaramente affermato che il semplice possesso di uno studio da parte di un professionista non costituisce bene strumentale eccedente il minimo indispensabile per l'esercizio della professione, e di conseguenza, non integra di per sé il presupposto impositivo

3. ADDETTO ALLE PULIZIE

Dato che tra i requisiti minimi convenzionali c'è l'obbligo di avere una sala d'aspetto, e servizi igienici, domando: come deve regolarsi ai fini Irap un medico che ha, come dipendente part time a tempo indeterminato (12 ore a settimana) un addetto alle pulizie dello studio?

La Commissione tributaria provinciale di Ragusa (sentenza 329/02/10 del 20 maggio 2010, depositata il 28 maggio 2010) ha riconosciuto il diritto al rimborso Irap di un medico che, come nel caso esposto nel quesito, aveva alle dipendenze un addetto alle pulizie. La decisione è stata presa nel presupposto che il dipendente, che costituisce un semplice ausilio all'attività, non accresce la capacità produttiva del professionista e dunque nemmeno può costituire quell'autonoma organizzazione che giustifica l'imposizione dell'Irap. Nella giurisprudenza di legittimità in più occasioni è stata riconosciuta l'esclusione dall' Irap in completa assenza di personale (Cassazione, sentenze 5009, 5010, 5017 e 5020 del 5 marzo 2007), mentre, in altre, è stata sancita l'imposizione, nel caso ad esempio di un geometra con due dipendenti, di cui uno part time (Cassazioni, sentenze 5021 del 5 marzo 2007). Il contribuente può ritenersi estraneo all'Irap e non pagarla.

4.CONVENZIONE SSN

Per uno studio medico, comprendente le attrezzature di medicina generale e, convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale, vi sono i presupposti dell'autonoma organizzazione e quindi del pagamento dell'Irap?

Il medico di base, convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale, che si limita, nell' esercizio della professione, a quanto previsto dalla suddetta convenzione, non è soggetto all'imposta regionale (Irap). Infatti, la Cassazione, affrontando il tema dell'Irap, con l'ordinanza n. 24953 del 9 dicembre 2010, ha deciso favorevolmente per un professionista medico, in merito ad un ricorso presentato dall' Agenzia delle Entrate.
La Cassazione, chiamata a decidere dall' Agenzia delle Entrate, ha respinto il ricorso contro la sentenza della CTR del Lazio, che aveva deciso favorevolmente per il contribuente medico.
I giudici, hanno affermato, che per il medico di medicina generale, convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale, la prova dell'autonoma organizzazione (che comporta l'assoggettamento all'Irap) non può essere data dall'utilizzo di quelle apparecchiature previste obbligatoriamente dalla convenzione, essendo invece sempre necessario provare, caso per caso, l'esistenza dell'autonoma organizzazione.
In assenza di questo elemento (la prova dell' autonoma organizzazione), il medico convenzionato con il SSN, che utilizza uno studio con le caratteristiche e le attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale (reso esecutivo con il DPR 28 luglio 2000 n. 270), non paga l'Irap.

5. COMMERCIALISTA CON SOCIETÀ DI SERVIZI

In riferimento a imposizione Irap di un commercialista, che lavora per una unica società di servizi, società di capitali della quale è socio di maggioranza, si chiede se deve pagare irap sul proprio reddito di lavoro autonomo che è formato esclusivamente dal compenso per le consulenze per la società stessa e da un collegio sindacale. I compensi totali sono di circa 60.000,00 euro. Per entrambe le attività non si avvale di dipendenti ne di collaboratori e i propri cespiti sono praticamente nulli (autovettura e qualche arredo) tranne l'immobile strumentale dove svolge la propria attività.

Si riporta quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 45 del 13 giugno 2008 che ha fatto proprie le sentenze della suprema Corte di Cassazione in ordine all'applicazione dell'Irap per i lavoratori autonomi privi di una propria organizzazione. Secondo una giurisprudenza ormai consolidata e condivisa dall'Agenzia, il presupposto dell'autonoma organizzazione non è integrato quando l'attività è esercitata senza l'ausilio stabile di lavoro

altrui; ovvero attraverso l'utilizzo di beni strumentali e funzionali necessari per consentire lo svolgimento dell'attività del professionista. Tutto ciò premesso e considerato si ritiene che il professionista prospettato nel quesito non debba pagare l'Irap.

RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

1. OMESSO PAGAMENTO PRIMA RATA

Per la rivalutazione di terreni e partecipazioni nel caso di omesso versamento della prima o unica rata è possibile rimediare successivamente mediante ravvedimento operoso?

L'Agenzia delle Entrate nella circolare 35/2004 ha affermato che "l'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata".
Il versamento dell'intera imposta sostitutiva (ovvero della prima rata) oltre il termine previsto dalla norma non consente, quindi, l'utilizzo del valore rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza realizzata. La prima o unica rata dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione deve essere versata entro il termine previsto dalla legge e non può essere oggetto di ravvedimento operoso. Qualora il contribuente proceda comunque al versamento dell'imposta sostitutiva oltre il termine di legge la rivalutazione non si considera effettuata e sarà possibile richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento versata.

2. LA DATA DI EFFETTUAZIONE DELLA PERIZIA

Un contribuente intende aderire alla rivalutazione dei terreni,, ed entro il 20 febbraio ha fissato l'atto di vendita dal notaio. Si chiede se per aderire alla rivalutazione, occorre prima della predetta data procedere alla perizia e quindi al pagamento della relativa imposta sostitutiva del 4%?

Come espressamente precisato dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare 15/E/2002, relativamente alla perizia per la rivalutazione di terreni, è necessario che la redazione ed il giuramento della perizia avvengano prima della cessione dell'area interessata dalla rivalutazione (e comunque entro il 30 giugno 2012). Questo, in quanto, il valore peritale è assunto quale minimo anche ai fini dell'imposta di registro dovuta per la registrazione dell'atto di trasferimento. E' il versamento dell'imposta sostitutiva o della I° rata che può essere eseguito anche dopo la vendita ma entro il 30 giugno 2012.

3. TERRENO LOTTIZZATO

Nel 1975 ho ereditato un terreno agricolo che nel 1996 è stato inserito nel piano regolatore del Comune. Recentemente il terreno è divenuto oggetto di un piano di lottizzazione autorizzato dal Comune con il quale è stata stipulata la convenzione di lottizzazione. Se vendo il terreno prima di realizzare le opere di urbanizzazione previste dalla convenzione realizzo una cessione di terreno edificabile o di terreno lottizzato

Il proprietario del terreno scrive di avere stipulato di recente una convenzione di lottizzazione con il Comune. Pertanto, anche sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 319 del 24 luglio 2008, si giunge alla conclusione che il terreno in questione rientra tra quelli lottizzati.
Nella citata risoluzione viene precisato, infatti, che la lottizzazione di un'area si completa e diviene perfetta con la stipula della convenzione e che l'autorizzazione comunale alla lottizzazione va assunta come momento di «inizio della lottizzazione».
In altri termini, il requisito della lottizzazione sussiste dal momento in cui viene stipulata la relativa convenzione indipendentemente dal fatto che siano iniziate o meno le opere di urbanizzazione. Quanto, invece, alla determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione, si deve fare riferimento ai primi due commi dell'articolo 68 del Dpr 917/86 (Tuir).

4. COMPENSAZIONE F24

Dopo aver effettuato una rivalutazione è possibile pagare quanto dovuto con un F24 a zero in compensazione del credito Irpef risultante dalla dichiarazione Unico

La compensazione è ammessa. L'articolo 7, comma 2, lettera dd), del Dl 13 maggio 2011, n. 70 (inserita dalla legge di conversione 106/2011), ha fissato al 30 giugno 2012 un nuovo termine per rivalutare i costi d'acquisto delle partecipazioni societarie non quotate in borsa, dei terreni agricoli e delle aree edificatorie. La rivalutazione è subordinata al pagamento di un'imposta sostitutiva (pari, secondo i casi, al 2 o al 4 per cento del valore rivalutato in base a perizia), da corrispondere (in unica soluzione o in tre rate annuali di uguale importo oltre interessi del 3 per cento) "con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241" (articolo 5, comma 2, e 7, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448). Il rinvio al decreto legislativo 241/1997 implica che il versamento dell'imposta sostitutiva va fatto con modello F24; e che è possibile compensare il debito con crediti tributari.

5. VENDITA AD UN PREZZO INFERIORE

Per una vendita a prezzo inferiore a quello di perizia, l'interpretazione dell'agenzia delle Entrate è da ritenere limitata ai terreni o vale anche per le partecipazioni? In effetti l'articolo

7, comma 6, della legge 448/2001 è chiaro e riguarda i terreni, mentre l'articolo 5, comma 6, che riguarda le partecipazioni, afferma che l'utilizzo della rivalutazione non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili.

Il valore risultante dalla perizia di stima deve essere assunto, come valore minimo di riferimento, soltanto in relazione alla vendita dei terreni (affinché gli effetti estimativi della perizia stessa conservino la loro efficacia in ambito tributario, ai fini reddituali e delle imposte indirette) e non anche delle partecipazioni. Infatti, la norma istitutiva dell'agevolazione nulla dispone in proposito (articolo 5 della legge 448/2001) per queste ultime, diversamente da quanto avviene per i primi (articolo 7). Ma un'ulteriore, sebbene indiretta, conferma è rinvenibile nella circolare 47/E del 24 ottobre 2011, laddove significativamente si ribadisce che la perizia deve precedere l'atto di vendita del terreno, mentre può essere redatta successivamente per la cessione dei titoli partecipativi, il corrispettivo di vendita dei quali può, quindi, essere anche di entità inferiore a quella quantificata in sede di perizia, senza che da ciò derivi l'inefficacia di quest'ultima.

ELENCHI CLIENTI E FORNITORI PER PRODUTTORI AGRICOLI

1. TRASFORMAZIONE

La società alfa snc ha effettuato una trasformazione diventando la società alfa srl. Quale soggetto è tenuto ad effettuare entro il la comunicazione delle operazioni rilevanti del 2012

Nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, avvenute durante il periodo cui si riferisce la comunicazione è necessario distinguere se gli obblighi di comunicazione sono a carico del dante causa o dell'avente causa.
Nel caso in cui il soggetto si è estinto per effetto dell'operazione straordinaria o della trasformazione sostanziale soggettiva, quello subentrante deve trasmettere la comunicazione contenente anche i dati delle operazioni effettuate dal soggetto estinto.
Invece, nel caso in cui il soggetto non si è estinto per effetto dell'operazione straordinaria, la comunicazione deve essere presentata dallo stesso.
Per il caso esposto nel quesito la società Alfa srl dovrà comunicare sia le operazioni effettuate dalla società Alfa snc per il periodo ante trasformazione che le operazioni effettuate dalla società Alfa srl stessa per il periodo post trasformazione.

2. ESCLUSIONE PER LE ESPORTAZIONI

Una società, ha emesso soltanto tre fatture. Tutte e tre le fatture corrispondono ad esportazione. Si chiede se debba essere effettuata la comunicazione delle operazioni Iva.

L'obbligo in esame interessa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e rilevanti ai fini IVA. Per espressa previsione dell'art. 2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 22 dicembre 2010, n. 2010/184182 sono escluse dalla comunicazione le importazioni e le esportazioni ex art. 8, comma 1, lett. a) e b), DPR n. 633/72. L'esclusione deriva dal fatto che le esportazioni sono già oggetto di monitoraggio da parte dell'Amministrazione finanziaria. La società non dovrà presentare la comunicazione.

3.ESENZIONI PER SNC AGRICOLE CON CESSIONI FINO A 7MILA ?

Una società in nome collettivo svolge attività agricola. Nell'anno d'imposta 2011 ha emesso fatture per cessioni di prodotti agricoli per un importo pari a 4.000 euro. Poteva, nell'anno d'imposta 2012, ritenersi esonerata dagli adempimenti contabili quali fatturazione, liquidazione e dichiarazione? Per le vendite da effettuare, avrebbe dovuto ricevere autofattura da parte dell'acquirente?

La risposta è affermativa. In base all'articolo 34, comma 6, del Dpr 633/1972, i produttori agricoli, a prescindere dalla relativa natura giuridica, in caso di realizzo nell'anno solare precedente di un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli, sono esonerati da tutti gli obblighi ai fini Iva, salvo l'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture d'acquisto. Il regime d'esonero è applicabile anche alla Snc agricola.

REDDITOMETRO

1. SECONDA CASA IN USO AD UN FAMILIARE

Ho una seconda casa dove risiede mio figlio, già per l'Imu è considerata a mia disposizione, come viene considerata per il redditometro?

Come chiarito dall'agenzia delle Entrate, ai fini del redditest occorre indicare alla voce "Altre abitazioni" gli immobili ad uso abitativo posseduti e per i quali si è titolari di un diritto reale di godimento ovvero se ne sostengono le spese di mantenimento. Pertanto, nel caso di specie, il proprietario non deve indicare la seconda casa ai fini del redditest solo laddove le spese di gestione vengano sostenute direttamente dal figlio.

2. REDDITEST E REDDITOMETRO

Che differenza c'è tra il redditest ora a disposizione ed il redditometro entrato in funzione a gennaio 2013?

Il Redditest è un software che ha come obiettivo sostanzialmente quello di incentivare la dichiarazione di maggiori redditi da parte dei contribuenti e, dunque, ha soltanto una valenza psicologica. Il redditometro vero e proprio, invece, costituisce una fonte da cui può successivamente scaturire un accertamento nei confronti del contribuente. Esso, infatti, si baserà sulle spese puntuali sostenute dal contribuente, sulle spese medie di tipo corrente (alimenti, abbigliamento, calzature, eccetera), sugli incrementi patrimoniali e sui risparmi dell'anno.

3. VECCHIO REDDITOMETRO E CONGRUITA'

Nel caso di accertamento con redditometro ad una persona fisica, per le annualità 2007-2008 (quindi con l'applicazione del vecchio redditometro), se l'anno 2007 è congruo, la pretesa dell'altro periodo d'imposta (ad esempio 2008) decade automaticamente (in quanto la non congruità di reddito deve riguardare due periodi d'imposta, ancorchè non consecutivi)?

Qualora il contribuente sia stato destinatario di un accertamento da redditometro, limitatamente a due annualità, e nelle more dell'impugnazione degli atti impositivi, ovvero del ricorso avverso gli stessi, dovesse essere confermata da parte dell' Amministrazione finanziaria (sulla base delle prove dimesse dal contribuente) la congruità del reddito, limitatamente ad un anno d'imposta, sarebbe onere dell' Ufficio procedere all'annullamento in autotutela di entrambi i provvedimenti per carenza del presupposto della continuità di cui all'articolo 38, comma 4 - nella formulazione ancora in vigore per i periodi di imposta sino al 2008 - quale condizione di procedibilità dell'accertamento sintetico, essendosi rilevata, alla luce dei nuovi indizi, inesistente.

4. REDDITOMETRO E ASSEGNO EX CONIUGE

L'importo dell'assegno corrisposto all'ex coniuge è rilevante ai fini del redditometro?

Le somme corrisposte da un coniuge all'altro possono essere indice di capacità di reddito, che potrebbe essere valutata dall'Amministrazione ai fini di un accertamento sintetico. Nel caso, non sarà considerato solo l'assegno di mantenimento, ma anche eventuali altre spese (quali mutui, canoni di locazione eccetera) e la disponibilità di beni (auto, case, motocicli...) anche se in uso al coniuge, ma per i quali esista un obbligo di mantenimento.

È opportuno, quindi, che il coniuge tenuto al mantenimento dimostri un reddito "capiente", ovvero che la provvista per farvi fronte derivi da disinvestimenti o da liquidità già presenti sui conti correnti.

5. L'UTILIZZO DEI RISPARMI

Se avessi sul conto corrente risparmi per 20.000/30.000 euro, potrei investirli in fondi di investimento/obbligazioni anche se superassi la somma annuale dichiarata? Se mi arrivasse la lettera dell'agenzia delle Entrate, sarebbe sufficiente portare al colloquio il mio estratto conto bancario con la lista movimenti accertando così che la somma era già disponibile in conto corrente?

Il contribuente si può ritenere regolare. Il soggetto che fa il proprio dovere non ha nulla da temere. In caso di eventuale invito dell'ufficio, potrà dimostrare la propria correttezza fiscale.
In questo caso sarà sufficiente portare l'estratto conto bancario dove risulta in modo tracciato la provenienza dei risparmi.
Occorre inoltre precisare che il redditest non è uno strumento automatico per effettuare gli accertamenti nei confronti dei contribuenti che risultano incoerenti, anche perché il contribuente ha diritto a un doppio contraddittorio.

6. APPLICAZIONE VECCHIO REDDITOMETRO

Per poter operare l'accertamento in base al "vecchio" redditometro, lo scostamento del reddito dichiarato da quello presunto deve riguardare 2 o più annualità consecutive?

Ai sensi dell'art. 38, comma 4 e seguenti, DPR n. 600/73 (ante modifiche D.L. 78/2010) l'Ufficio può utilizzare il redditometro per determinare induttivamente il reddito dichiarato dal contribuente se viene riscontrata, per 2 o più esercizi, "l'incongruità" del reddito complessivo netto dichiarato per oltre un quarto rispetto al reddito presunto. Nella Circolare 9.8.2007, n. 49/E l'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'accertamento in esame è collegato al sussistere delle seguenti condizioni: il reddito presunto deve discostarsi per almeno il 25% da quello dichiarato; tale scostamento si verifica per 2 annualità consecutive.
Tuttavia, in base ad una interpretazione letterale del citato art. 38, la Corte di Cassazione nella sentenza 9.12.2009, n. 237 ha ritenuto che lo scostamento tra il reddito dichiarato e il reddito presunto non deve verificarsi necessariamente per 2 annualità consecutive e nemmeno antecedenti all'anno dell'accertamento.

7. DONAZIONE AL FIGLIO

Con riferimento al vecchio redditometro (applicabile sino al periodo d'imposta 2008) i pagamenti fatti dal genitore per la casa acquistata dal figlio (cosiddetta donazione indiretta) vengono computati per intero ai fini della determinazione del reddito sintetico a carico del genitore oppure per la quota pari a 1/5? Se venissero computati per intero, ritengo si verificherebbe una disparità di trattamento rispetto alla donazione diretta dell'immobile (cioè acquisto diretto dell'immobile da parte del genitore e successiva donazione immobiliare al figlio) in quanto in tal caso quanto pagato dal genitore per l'immobile acquistato (e poi donato al figlio) ritengo rilevi per la quota pari a 1/5, poichè trattasi di incremento patrimoniale. Qual è l'opinione dell'esperto in merito? È possibile che da operazioni pressoché analoghe nella sostanza conseguano effetti accertativi così diversi? Esiste prassi o giurisprudenza in materia?

Il caso descritto dal lettore assume peculiare rilevanza per la considerazione ai fini reddittometrici della spesa sostenuta dai genitori nell'acquisto della casa al figlio (e non già, come ordinariamente trattato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, con riferimento al reddito sintetico determinabile in capo a quest'ultimo per effetto dell'acquisto dell'immobile con somme provenienti dal nucleo familiare).In questa prospettiva si è quindi del parere che l'importo erogato dai genitori non debba essere discriminato dalla distinzione tra donazione diretta ovvero indiretta, in quanto per loro rappresenterà, in termini di incremento patrimoniale (così invero impropriamente qualificato rispetto ad una destinazione che di certo non arricchisce i disponenti, ma semmai ne decrementa il loro patrimonio) una mera spesa «patrimonialmente rilevante», ed il cui valore assumerà rilevanza per il Fisco in applicazione della regola del quinto. Ne consegue che i genitori potranno provare la capacità del sostenimento della spesa nel limite della quota annuale nei termini di cui all'articolo 38, Dpr n. 600/72, ovvero, in alternativa, dimostrare che l'importo di cui alla donazione al figlio sia frutto di uno smobilizzo intervenuto nel medesimo anno, quale, ad esempio, il contestuale prelievo di una pari somma da un conto corrente bancario sufficientemente capiente, ovvero dal realizzo delle vendita di altri beni per un valore sufficiente a giustificare l'importo della donazione, diretta o indiretta essa sia configurabile.

8. CONVIVENTE NEL REDDITEST

Nel redditest nel caso di un contribuente, che convive con una compagna con figli, quale tipologia di famiglia deve indicarsi?

Nella compilazione del Redditest la definizione di famiglia prescinde dal vincolo giuridico e dal criterio fiscale. Si deve fare riferimento alla situazione reale; quindi una coppia non sposata che vive con i figli è considerata come "coppia con due figli".

9. ACQUISTO PRIMA CASA

Nel 2010 ho acquistato un immobile del valore di 500.000 euro come prima casa (dopo aver venduta sempre nel 2010 l'abitazione in cui risiedevo per una cifra di 260.000 euro). Il pagamento dell'immobile acquistato è stato effettuato in due tranche: una nel 2009 al preliminare per un importo di 130.000 euro; una nel 2010 al rogito per un importo di 370.000 euro. Le due cifre sono frutto dei risparmi di molti anni e ben al di sopra del mio reddito annuale. A che tipo di accertamento potrei andare incontro e come dimostrare che le cifre versate sono il frutto di risparmi familiari di anni?

La difesa da redditometro presuppone e richiede una tracciabilità dei fondi che hanno dato origine alla spesa in questione. Pertanto, il contribuente in sede di contraddittorio con l'amministrazione dovrà essere in grado di attestare la provenienza delle somme da conti personali.

10. REDDITO FAMILIARE COMPLESSIVO

Ai fini del redditometro e della compilazione del redditest come si calcola il reddito familiare complessivo?

Occorre fare la somma del reddito lordo dichiarato da ciascun componente della famiglia. È quello che risulta dai modelli Unico Pf o 730 oppure, quando non esiste l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi (per esempio, in caso di unico datore di lavoro e nessuna spesa da portare in detrazione/deduzione), dal modello Cud. Inoltre, devono essere aggiunti i redditi per i quali non è previsto l'obbligo di dichiarazione, cioè i redditi esenti (ad esempio, le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali), quelli soggetti a tassazione separata (per esempio, gli arretrati di lavoro dipendente, il Tfr), a tassazione alla fonte a titolo d'imposta (ad esempio, gli interessi su conti correnti, depositi e certificati di deposito), a imposta sostitutiva (ad esempio, la "cedolare secca"), e i redditi esclusi (ad esempio, gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli in caso di separazione/divorzio).

AUTO: LE NOVITA' DAL 2013

1. ACQUISTO AUTO NEL 2013

La società Alfa S.p.a., avente il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, acquista nel 2013 un'autovettura ad un prezzo di euro 56.300 (inclusa Iva indetraibile). Si chiede la qual è il costo dell'autovettura che può essere dedotto nei prossimi anni.

Il costo fiscalmente riconosciuto è, pari a euro 18.075,99 rilevante, però, soltanto per il 20%, quindi nella misura di euro 3.615,19. Con l'effetto che la quota di ammortamento deducibile (nella misura del 25% di cui al D.M. 31 di-cembre 1988) è pari ai seguenti importi, differenziati in base al periodo d'imposta:

- ✓ 2013: 451,89 euro in quanto si tratta dell'esercizio di entrata in funzione del bene, comportante la riduzione alla metà dell'aliquo-ta ordinaria di ammortamento fiscale;
- ✓ 2014-2015-2016: euro 903,79 (ammortamento fiscale ordinario);
- ✓ 2017: euro 451,89 (ammortamento fiscale residuo).

2. LEASING AUTO NEL 2013

La società Beta S.r.l. stipula un contratto di leasing di un'autovettura di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), Tuir avente durata dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2014 il cui costo fiscale del bene è euro 20.000 e i canoni di locazione finanziaria ammontano complessivamente ad euro 24.000. Si chiede quale sia il canone deducibile.

I canoni di leasing rilevano, fiscalmente nella misura del 90,38% derivante dal rapporto tra il limite fiscale di euro 18.075,99 e il costo fiscale per il concedente euro 20.000. Conseguentemente i canoni contrattuali rilevano, sotto il profilo tributario per euro 21.691,20; questi devono essere ripartiti nei quattro periodi d'imposta di ammortamento fiscale del bene, a prescindere dalla durata contrattuale (due anni), a norma del novellato art. 102, co. 7, Tuir - o, nel caso dei lavoratori autonomi, dell'art. 54, co. 2, Tuir applicabile ai contratti stipulati dal 29 aprile 2012. L'importo così ottenuto è, però, deducibile nella misura del 20%.

3. NOLEGGIO AUTOVETTURE

La società Gamma S.r.l. sostiene nel periodo d'imposta 2013, canoni di noleggio di un'autovettura di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), Tuir, per euro 10.000 in virtù di un contratto stipulato il 2 ottobre 2013, e scadente il successivo 31 dicembre 2013. Si chiede quale sia il costo fiscalmente deducibile.

Per il caso esposto nel quesito il costo fiscalmente riconosciuto (euro 3.615,20) deve essere ragguagliato alla frazione di periodo d'imposta di competenza (90 giorni) ed è, quindi, pari a euro 891,42. La spesa individuata al punto precedente rileva, tuttavia, soltanto nella misura del 20% e, dunque, per euro 178,28. Il costo imputato a conto economico (euro 10.000) è, dunque, fiscalmente indeducibile per euro 9.821,72.

4. AUTO UTILIZZATA MEDIANTE CONTRATTO DI COMODATO

Un contribuente è coadiuvante nell'impresa familiare del marito e ha deciso di mettere a disposizione dell'attività la sua auto personale (intestata a lei) per poter fare le commissioni

inerenti all'azienda. E' possibile stipulare un contratto di comodato con rimborso chilometrico utilizzando le nuove tabelle ACI 2010 per poter ottenere il rimborso delle spese inerenti la benzina e quant'altro? a stessa identica problematica si presenta per un procacciatore d'affari/agente di commercio che utilizza l'auto intestata alla moglie per poter svolgere la sua attività, può anche lui stipulare lo stesso contratto di comodato che abbiamo nel precedente caso? E' possibile avere un fac simile inerente tale contratto?

Come previsto dall'art. 1803 del codice civile, il comodato è il contratto con il quale una parte (comodante) consegna, a titolo gratuito, una cosa mobile o immobile ad un altro soggetto (comodatario), perché questi se ne serva per un determinato uso e per un tempo limitato con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta. L'elemento della "gratuità", che caratterizza il comodato, non costituisce impedimento alla deducibilità dei costi relativi all'autovettura che verranno sostenuti dall'impresa che riceve, a tale titolo, l'autovettura stessa.
Al riguardo, infatti, si osserva che l'art. 164, comma 1, del D.P.R. 917/86, consente, con le limitazioni previste, la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto "utilizzati" nell'esercizio di imprese, arti e professioni.
Il concetto di automezzi "utilizzati", pertanto, non implica, ai fini della deducibilità dei costi di gestione e di manutenzione, che l'automezzo deve necessariamente essere di proprietà dell'impresa, né che la stessa ne debba sostenere il costo di acquisto. Ai fini della deducibilità dei costi relativi all'autovettura, si è quindi dell'opinione che sia sufficiente procedere alla registrazione del contratto di comodato in esame, così come anche sostenuto dalla dottrina prevalente. L'elemento importante, infatti, è la data certa del contratto di comodato (ed essa risulta dalla registrazione) a partire dalla quale il procacciatore/rappresentante di commercio o l'imprenditore è legittimato a dedurre le spese di cui trattasi, nonché l'inerenza delle spese medesime all'attività esercitata, in applicazione del principio generale di cui all'art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 917 del 1986, secondo cui "le spese e gli altri componenti negativi ... sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito ...".

5. COMUNICAZIONE BENI AI SOCI: L'AUTO DELLA SRL IN USO ALL'AMMINISTRATORE

In capo a un socio amministratore di SRL (non in regime di trasparenza) che non percepisce compenso e alla quale è stata data un'autovettura in godimento promiscuo, si genera un reddito diverso oppure un reddito assimilato al lavoro dipendente? In questo ultimo caso avremo un cedolino soltanto per il benefit?

L'Agenzia delle Entrate, in caso di veicoli concessi in uso promiscuo agli amministratori, nella Circolare n.1/E del 19 gennaio 2007 ha confermato quanto precisato con la Circolare n.5/E del 2001, punto 10, ossia l'assimilazione operata dall'art. 34 della L. 342/2000 del trattamento fiscale dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata ai redditi di lavoro dipendente, concernente le modalità di determinazione del reddito del collaboratore ai fini delle imposte dirette, ma non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge e, in particolare, non opera con riferimento alle disposizioni che regolano la deduzione dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo.
L'art. 164 del Tuir non prevede nulla in merito al trattamento da riservare ai veicoli concessi in uso promiscuo agli amministratori posto che nella lettera b-bis) la deducibilità nella misura del 90% (70% dal 2013) riguarda esclusivamente i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Pertanto, qualora un'autovettura venga data in uso promiscuo all'amministratore, l'ammontare del fringe benefit che concorre a formare il reddito dell'amministratore è deducibile per l'impresa, ai sensi dell'art. 95 del Tuir, fino a concorrenza delle spese sostenute da quest'ultima. L'eventuale eccedenza delle spese sostenute dall'impresa rispetto al benefit è deducibile in misura pari al 40% (27,5% o 20% dal 2013) tenuto conto dei limiti massimi di costo di acquisto stabiliti dall'art.164 del Tuir comma 1 lett. b).

In capo all'amministratore l'assegnazione dell'autovettura in uso promiscuo costituirà un compenso in natura tassabile in misura pari al 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale del veicolo pari a 15.000 Km annui calcolati sulla base del costo chilometrico indicato dalle tabelle nazionali ACI. La base imponibile del benefit in capo all'amministratore deve essere determinata al netto degli ammortamenti eventualmente trattenuti al medesimo per l'utilizzo del veicolo.
Nel caso prospettato nel quesito, dunque, non vi è nessuna tassazione del socio quale reddito diverso; si seguono le regole del benefit: tassazione sul 30% della tariffa Aci, al netto di eventuali somme pagate alla società; per la società spese deducibili al 90% (soci-dipendenti) e al 40% con tetto di € 18.076 come costo rilevante (soci-amministratori).
Il rimborso va indicato nel cedolino anche se non vi è compenso (si veda Interpello Min. Lavoro n.27 del 6.07.20120).

In vista della stretta sulla deduzione dei costi in vigore dal 2013, è opportuno valutare l'intestazione personale con utilizzo del sistema dei rimborsi a piè di lista.

6. DISABILI: AGEVOLAZIONI ACQUISTO AUTO

È possibile usufruire dell'aliquota del 4% per l'acquisto di un auto per un familiare con la sindrome di Down e in possesso dell'accompagnamento presentando al concessionario solo il certificato del medico di base?

La risposta è certamente negativa, in quanto il certificato del medico di base anche se sostituisce il verbale di accertamento dell'handicap emesso dalla Commissione medica istituita presso la ASL, prevista dall'articolo 4 della Legge 104/1992, non può sostituire il certificato di attribuzione dell'accompagnamento di cui alle Leggi n. 18 del 1980 e n. 508 del 1988. 'articolo 94 comma 3 della Legge 289/2002 stabilisce che un soggetto affetto dalla sindrome di Down può essere dichiarato tale qualora ne faccia richiesta solo la persona con handicap grave ai sensi dell'articolo 3 della Legge 104/1992. ale norma dispone testualmente che: In considerazione del carattere specifico della disabilità intellettiva solo in parte stabile, definita ed evidente, e in particolare al fine di contribuire a prevenire la grave riduzione di autonomia di tali soggetti nella gestione delle necessità della vita quotidiana e i danni conseguenti, le persone con sindrome di Down, su richiesta corredata da presentazione del cariotipo, sono dichiarate, dalle competenti commissioni insediate presso le aziende sanitarie locali o dal proprio medico di base, in situazione di gravità ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104, ed esentate da ulteriori successive visite e controlli".
La circolare 21/E del 2010 ha confermato che se il medico di base attesta che un soggetto è affetto da sindrome di Down, tale certificazione è valida anche ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali previste dall'articolo 8 della Legge 449/1997:

- ✓ detrazione irpef del 19%;
- ✓ aliquota ridotta del 4%;
- ✓ esenzione dal bollo e da imposte di trasferimento.

Sempre la circolare 21/E del 2010 ribadisce però che per poter beneficiare delle predette agevolazioni fiscali, le persone che sono affette da sindrome di Down, essendo nella categoria delle persone con handicap psichico o mentale, devono essere anche riconosciute in possesso dei requisiti per ottenere l'indennità di accompagnamento come previsto dall'articolo 30 della Legge 23 dicembre 200 n. 388.

7. ACQUISTO AUTO PER DISABILI IN LEASING

È possibile l'acquisto di un autoveicolo da parte di un portatore di handicap tramite un contratto di leasing. Se la risposta è affermativa si applica ai canoni di locazione di leasing l'aliquota del 4%? È possibile che il veicolo sia immatricolato a nome del soggetto che ha diritto all'agevolazione secondo quanto previsto dal D.M. 16 maggio 1986?

La risposta affermativa al quesito viene data dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 66/E del 20 giugno 2012. Le disposizioni previste per le agevolazioni dei disabili fanno riferimento al trasferimento della proprietà in capo al disabile o a un suo familiare di cui risulti fiscalmente a carico.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, in base alle previsioni di cui al n. 31) della Tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono soggetti ad IVA con aliquota agevolata nella misura del 4 per cento, tra l'altro:

- ✓ gli autoveicoli di cui all'articolo 54, comma 1, lettere a), c) ed f), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, di cilindrata fino a 2000 centimetri cubici se con motore a benzina e a 2800 centimetri cubici se con motore diesel, anche prodotti in serie, adattati per la locomozione dei soggetti di cui all'articolo 3 della Legge 5 febbraio 1992, n. 104, con ridotte o impedite capacità motorie permanenti, ceduti ai detti soggetti o ai familiari di cui essi sono fiscalmente a carico;
- ✓ gli autoveicoli di cui all'articolo 54, comma 1, lettere a), c) ed f), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, di cilindrata fino a 2000 centimetri cubici se con motore a benzina, e a 2800 centimetri cubici se con motore diesel, ceduti a soggetti non vedenti e a soggetti sordomuti, ovvero ai familiari di cui essi sono fiscalmente a carico.

Secondo l'Agenzia, l'Iva al 4% trova applicazione non solo su prezzo di riscatto, ma anche per i canoni di leasing a condizione che dalle clausole contrattuali emerge la volontà delle parti di concretizzare il trasferimento della proprietà al termine della locazione (leasing traslativo).

Nel caso del contratto di leasing in cui l'immatricolazione avviene in nome della società concedente, è sufficiente che l'intestazione a nome del soggetto che ha diritto all'agevolazione risulti dall'annotazione sulla carta di circolazione del nominativo del locatario, nonché della data di scadenza del contratto di locazione finanziaria come previsto dal codice della strada.

Quando viene stipulato il contratto di leasing, il soggetto che richiede l'aliquota agevolata deve fornire la relativa documentazione alla società di leasing che dovrà poi comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati identificativi dell'operazione.

Dalla data di stipula del leasing decorrono i quattro anni durante i quali il disabile non può chiedere un'altra agevolazione, nonché il biennio durante il quale deve essere mantenuta la disponibilità dell'autoveicolo oggetto di acquisto agevolato.

In caso di perdita della disponibilità dell'auto prima del decorso dei due anni, la società concedente è tenuta ad emettere una fattura integrativa per recuperare la differenza tra l'Iva ridotta al 4% esposta nelle fatture e quella ordinaria del 21%.

Il soggetto responsabile nei confronti dell'erario per il versamento della differenza dell'aliquota è la società concedente proprietaria del mezzo, che può tuttavia esercitare la rivalsa nei confronti dell'utilizzatore

8. LA DEDUCIBILITÀ DELLE AUTO SI RIDUCE E FA REDDITO IN CAPO AL SOCIO

I soci di una S.n.c. (2 soci al 50%) utilizzano per l'attività d'impresa e per uso privato due autoveicoli intestati alla società.
Fino a oggi la S.n.c. ha sempre considerato deducibili al 40% i costi derivanti dall'impiego dei due mezzi. Con il D.L. 138/2011 (beni societari in godimento ai soci) e la L. 92/2012 art. 4 (c.d. Riforma Fornero) e a legge di stabilità 2013 cambia qualcosa?

Con la modifica dell'art. 164, comma 1, TUIR da parte dell'articolo 4, commi 72 e 73, della Legge 92/2012 (c.d. "Riforma del Lavoro") e da parte della Legge di Stabilità 2013 è prevista la riduzione della percentuale deducibile dei costi relativi all'acquisto/utilizzo dei veicoli a motore per le imprese e i lavoratori autonomi.
Nello specifico, è disposto che detti costi siano deducibili:

- ✓ nella misura del 20% (anziché 40%) per la generalità delle imprese e lavoratori autonomi;
- ✓ nella misura del 70% (anziché 90%) per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti.

Non viene modificata la deducibilità dei costi relativi ai veicoli utilizzati dagli agenti e rappresentanti di commercio, che pertanto è da ritenere inalterata nell'attuale misura dell'80%.
Le suddette modifiche trovano applicazione "a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore" della Riforma in esame. Quindi, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, le nuove misure saranno applicate dal 2013.
Rimangono invece inalterate le percentuali di deducibilità previste per le auto:

- ✓ strumentali nell'attività d'impresa (deducibili al 100%):
- ✓ degli agenti e rappresentati (deducibili all'80%):
- ✓ adibiti a uso pubblico (deducibili al 100%):

La Legge 148/2011 di conversione al D.L. 138/2011, d'altro canto, stabilisce che qualora la società o l'impresa individuale conceda dei beni in godimento, rispettivamente, ai soci o ai familiari dell'imprenditore:

- ✓ la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per la detta concessione concorre alla formazione del reddito complessivo del socio o familiare quale reddito diverso;
- ✓ i costi relativi ai beni concessi ai soci o ai familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento "non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile".

Tale indeducibilità trova tuttavia una deroga in tutti i casi in cui siano concessi in godimento beni per i quali il Tuir prevede già una limitazione alla deducibilità. Così, ad esempio, la norma non trova applicazione in relazione alla concessione in godimento degli autoveicoli che rientrano nel regime di indeducibilità previsto dall'articolo 164 del TUIR (cfr. Circolare n.24/E del 15 giugno 2012).

Il reddito diverso, specifica la menzionata Circolare, si ha in capo ai soci/familiari utilizzatori ogniqualvolta gli stessi ricevano in godimento un bene, a un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato, a prescindere dalla circostanza che il bene sia assoggettato a un regime di limitazione della deducibilità prevista nell'ambito del TUIR in capo al soggetto concedente.

Nella situazione prospettata nel quesito, i soci della S.n.c. utilizzano un bene aziendale a scopo personale e aziendale a un corrispettivo pari a zero.

Tale disposizione non trova applicazione, invece, quando il soggetto utilizzatore sia al contempo dipendente della società o dell'impresa individuale, in quanto, in queste ipotesi l'utilizzatore è assoggettato alla disciplina di tassazione prevista dall'articolo 51 del Tuir e non produce alcun reddito diverso (fringe benefit).

La soluzione potrebbe essere quella di stipulare un contratto tra società e soci della S.n.c. (non dipendenti) per definire un corrispettivo annuo almeno pari al valore di mercato, in modo tale da azzerare il reddito diverso in capo ai soci.

La Circolare n. 24/E del 15 giugno 2012 specifica, in tal senso, che per esigenze di certezza e di documentabilità, per verificare gli accordi previsti dalle parti per la concessione in godimento del bene relativo all'impresa, il corrispettivo annuo e le altre condizioni contrattuali devono risultare da apposita certificazione scritta di data certa, antecedente alla data di inizio dell'utilizzazione del bene.

9. IVA E RIVENDITA AUTO

Una concessionaria ha acquistato un'autovettura da un professionista che ha detratto l'Iva al 40%. La cessione dal professionista alla concessionaria è avvenuta applicando giustamente l'Iva sul 40% dell'imponibile. Si chiede come ora la concessionaria debba fatturare la nuova cessione ad un proprio cliente.

Il comma 4 dell'art. 13, DPR n. 633/72 recependo i principi sanciti in ambito comunitario, disciplina la modalità di determinazione della base imponibile per le cessioni dei beni per i quali all'atto dell'acquisto/importazione, l'IVA è stata detratta parzialmente ai sensi dell'art. 19-bis 1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, stabilendo che: "Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni, l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti". Pertanto, in presenza di beni ricompresi nell'art. 19-

bis 1 per i quali, all'atto dell'acquisto/importazione, l'IVA a credito è stata detratta parzialmente, la base imponibile in sede della successiva cessione è determinata moltiplicando il corrispettivo per la percentuale di detrazione operata.

L'Agenzia delle Entrate nell'ambito della Circolare 13.3.2009, n. 8/E ha affrontato l'argomento relativo al regime IVA da riservare alle cessioni di veicoli per i quali, all'atto dell'acquisto, l'imposta è stata detratta nella misura del 40% con conseguente individuazione della base imponibile in misura corrispondente.

Nella citata Circolare n. 8/E l'Agenzia delle Entrate, afferma che: "Per effetto del nuovo testo dell'articolo 19-bis1, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, devono intendersi superate le previsioni contenute nell'articolo 30, commi da 4 a 6, della legge n. 388 del 2000, che consentivano l'applicazione del regime speciale del margine anche alle cessioni dei veicoli usati in relazione al cui acquisto il cedente avesse ricevuto una fattura recante l'esposizione dell'IVA addebitata per rivalsa, calcolata su una base imponibile ridotta al 10 per cento (15 per cento in virtù della legge n. 266 del 2005)". Infatti, la possibilità di applicare il regime del margine: "... poteva ritenersi conforme alle disposizioni comunitarie proprio in considerazione del fatto che la percentuale di imposta ammessa in detrazione era di ammontare molto ridotto. In tale contesto normativo, infatti, poteva ritenersi sostanzialmente rispettata la condizione che presiede all'applicazione del regime del margine, per cui, in un certo stadio della commercializzazione del bene, l'imposta non è stata detratta neppure in parte".

Dopo aver negato l'applicazione del regime del margine alle cessioni sopra esaminate, l'Agenzia delle Entrate specifica che il nuovo criterio di determinazione della base imponibile di cui al citato art. 13, comma 5:"... si applica in relazione a tutte le rivendite poste in essere da soggetti che abbiano esercitato la detrazione nella misura del 40 per cento dell'imposta addebitata in fattura dal cedente".

Da quanto sopra è possibile desumere che:

- ✓ la cessione di un veicolo usato, per il quale l'IVA è stata detratta nella misura del 40%, va assoggettata ad IVA nella medesima percentuale del 40%;
- ✓ la cessione di un veicolo usato, per il quale in sede di acquisto l'IVA è stata detratta in misura integrale, ancorché applicata su una base imponibile commisurata al 40%, va assoggettata ad IVA nella misura ordinaria.

AVVIO DELLA TARES

La tares	Con la Tares il pagamento del servizio rifiuti sarà commisurato in tutti i Comuni alle "**quantità e qualità medie ordinarie**" di rifiuti prodotti da cittadini, attività commerciali e imprese. **Entrata in vigore** ↘ Il nuovo tributo entra in vigore il **1°gennaio 2013**, ma si potrà pagare in una quota unica a giugno (*termine per la decisione delle aliquote*), e in caso di rate la prima **non dovrà essere precedente ad aprile 2013**. I Comuni possono comunque (dopo la data di aprile) gestire i calendari dei pagamenti, i conguagli si potranno effettuare solo con le ultime rate .
Il calcolo	Per qunato riguarda le **basi imponibili** saranno le stesse utilizzate per la tassa o la tariffa rifiuti, perché i calcoli fondati sul l'80% della superficie catastale (come era previsto inizialmente) **saranno possibili solo quando i Comuni riceveranno i dati dal Territorio**. Per le decisioni definitive **in merito alle aliquote** ci sarà tempo fino a giugno (con possibili correzioni fino a settembre), e i conguagli si faranno sentire di conseguenza solo sulle ultime rate. Ai primi appuntamenti per il versamento, il conto sarà ancorato per i rifiuti a **quanto pagato nel 2012**, e per la componente "**servizi indivisibili**" al livello base da **30 centesimi** al metro quadrato.
La riscossione	Per quanto riguarda la riscossione, nel 2013 le società che svolgono il servizio di gestione dei rifiuti, e che in particolare, nei Comuni che applicano la Tia raccolgono la tariffa, potranno continuare a vedersi affidata la riscossione della Tares, in deroga alla privativa comunale prevista dal D.L. 201/2011. Questo correttivo è essenziale per far partire la Tares, che secondo la vecchia norma avrebbe imposto a centinaia di enti di ricostruire da zero le banche dati.
Il versamento	Nel 2013 i versamenti della Tares relativa ai rifiuti probabilmente potranno essere effettuati tramite bollettino di **conto corrente postale** o **tramite F24**, consentendo quindi anche le compensazioni fra crediti e debiti fiscali. Si tratta, degli stessi strumenti di pagamento previsti per l'Imu, **tuttavia** con provvedimenti del direttore del dipartimento Finanze, in concerto con il direttore delle Entrate, **saranno stabilite le modalità di pagamento e i codici tributo**.

Modalità applicative
1. Le modalità applicative della Tares vengono stravolte a meno di un mese dall'applicazione, **dalla base imponibile alle modalità di riscossione**. 2. Per la base imponibile, si abbandona provvisoriamente, il criterio dell'80% della superficie catastale. 3. In sede di prima applicazione si considerano le **superfici già dichiarate o accertate ai fini Tarsu, Tia 1 e Tia 2**. 4. La superficie catastale entrerà in vigore quando sarà attuata la revisione del Catasto, ma potrà essere utilizzata da subito dal Comune in sede di accertamento.

Gli appuntamenti con la Tares	
Entrata in vigore	**1° Gennaio 2013**
Pagamento prima rata	**Non prima di Aprile 2013**
Pagamento quota unica	**Giugno 2013**
I Comuni possono far slittare la rata di aprile, ma entro giugno dovranno essere individuate le aliquote (*che potranno essere corrette fino a settembre*). Fermo restando le date già stabilite, gli stessi Comuni possono gestire i calendari dei pagamenti e sulle sule ultime rate peseranno gli eventuali conguagli.	

MAGGIORI DETRAZIONI PER I FIGLI A CARICO

Le nuove detrazioni per i figli a carico	Da € 800,00 a € **950,00** per ciascun figlio
	Da € 900,00 a € **1.220,00** per i figli minori di 3 anni
	Aumentate di € **400,00 le detrazioni** per ogni figlio portatore di handicap

Come viene ripartita la detrazione	
Genitori non legalmente separati	La detrazione è ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati ovvero, previo accordo tra gli stessi, spetta al genitore che possiede un reddito complessivo di ammontare più elevato.
Separazione legale	In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta, in mancanza di accordo, al genitore affidatario.
Affidamento congiunto	Nel caso di affidamento congiunto o condiviso la detrazione è ripartita, in mancanza di accordo, nella misura del 50% tra i genitori.
Coniuge a carico	In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo. Se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, o se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, per il primo figlio si applicano, se più convenienti, le detrazioni previste per il coniuge a carico.

Ecco alcuni esempi di come potrebbe funzionare la detrazione	
Redditi fino a 40.000 euro	↘ Con un figlio, **1.000 euro** di detrazione per redditi fino a 20mila euro, **700** per chi dichiara 40 mila euro. ↘ Con un figlio appena nato, **lo sconto fiscale reale** di 963 euro applicato ai redditi sotto i 20.000 euro, vi sarà fino al compimento dei tre anni. ↘ In caso di due figli piccoli, la detrazione viene più che raddoppiata e arriva a **1.996 euro**. ↘ Per i redditi tra 35.000 e 40.000 euro, (*reddito degli impiegati di banca o dei funzionari pubblici di medio livello*), la detrazione oscilla invece per i bambini più piccoli sui 700 euro.
Redditi sui 50 mila euro	Si scende invece a 578 euro per i redditi fino a 50.000 euro e a 449 per salari tra 50mila e 60mila euro.

CONTRIBUTO UNIFICATO

TABELLE RELATIVE AL C.U. PER LE IMPUGNAZIONI

Dal 1° gennaio 2012, per l'iscrizione al Ruolo generale della Corte di Cassazione dei procedimenti giurisdizionali, è dovuto il contributo unificato nei seguenti importi:

Valore del processo	***Euro***
Inferiore a euro 1.100	74,00
da 1.100 a 5.200	170,00
da 5.200 a 26.000	412,00
da 26.000 a 52.000	900,00
da 52.000 a 260.000	1.320,00
da 260.000 a 520.000	2.112,00
Valore superiore a 520.000	2.932,00
Valore indeterminabile	900,00

Dal 31 gennaio 2013, in caso di dichiarazione di inammissibilità o improcedibilità (ex L. n. 228/2012)

Valore del processo	***Euro***
Inferiore a euro 1.100	**148,00**
da 1.100 a 5.200	**340,00**
da 5.200 a 26.000	**824,00**
da 26.000 a 52.000	**1.800,00**
da 52.000 a 260.000	**2.640,00**
da 260.000 a 520.000	**4.224,00**
Valore superiore a 520.000	**5.864,00**
Valore indeterminabile	**1.800,00**
Contributo fisso	***Euro***
Opposizione Atti Esecutivi	292,00
Proc. Camera di Consiglio	170,00
Proc. Volontaria Giurisd.	170,00
Separazione - Divorzio	170,00 *Anche in questo caso, se la domanda è respinta o dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte ricorrente deve versare un altro importo a titolo di C.U. pari a quello dovuto per la stessa impugnazione

Contributo euro 168,00 (L. 69/09) Marca diritti forfettari di notifica euro 8,00

Dal 1° gennaio 2012, per l'iscrizione delle impugnazioni civili, è dovuto il contributo unificato nei seguenti importi:	
Valore del processo	***Euro***
Inferiore a euro 1.100	55,50 (37 fino al 31/12/2011)
da 1.100 a 5.200	127,50 (85,00 fino al 31/12/2011)
da 5.200 a 26.000	206,00 (309,00 fino al 31/12/2011)
da 26.000 a 52.000	675,00 (450,00 fino al 31/12/2011)
da 52.000 a 260.000	990,00 (660 fino al 31/12/2011)
da 260.000 a 520.000	1.584,00 (1.056,00 fino al 31/12/2011)
Valore superiore a 520.000	2.199,00 (1.466,00 fino al 31/12/2011)
Valore indeterminabile	675,00 (450,00 fino al 31/12/2011)
Per i processi in cui manca la dichiarazione di valore si considera lo scaglione più alto (520.000 euro).	
Dal 31 gennaio 2013, in caso di dichiarazione di inammissibilità o improcedibilità (ex L. n. 228/2012)	
Valore	***Euro***
Inferiore a euro 1.100	**111,00**
da 1.100 a 5.200	**255,00**
da 5.200 a 26.000	**618,00**
da 26.000 a 52.000	**1.350,00**
da 52.000 a 260.000	**1.980,00**
da 260.000 a 520.000	**3.168,00**
Valore superiore a 520.000	**4.398,00**
Valore indeterminabile	**1.350,00**

START UP INNOVATIVE

Fac –simile per l'autocertificazione dei requisiti richiesti alle start-up innovative

DICHIARAZIONE DEL POSSESSO DEI REQUISITI DI IMPRESA START-UP INNOVATIVA
(Art. 25, L. n. 221/2012)

Il/La sottoscritto/a ....., nato/a a ..... (.....) il ...../ ...../..... , di cittadinanza ....., residente a ..... (.....) in ..... n....., codice fiscale ..... , in qualità di legale rappresentante della società ..... con sede a ..... (.....) in ..... n ..... codice fiscale ..... - n. Rea .....,

consapevole che la dichiarazione mendace, la falsità negli atti e l'uso di atti falsi sono puniti ai sensi del codice penale secondo quanto previsto dall'art. 76 del DPR 445/2000 e che, se dal controllo effettuato, emergerà la non veridicità del contenuto di taluna delle dichiarazioni rese, decadrà dai benefici conseguenti al provvedimento eventualmente emanato sulla base della dichiarazione non veritiera, ai sensi degli art. 46 e 47 del DPR 445/2000,

DICHIARA

che la su indicata società, è in possesso dei requisiti di impresa start-up innovativa, di seguito elencati, previsti dall'art. 25, comma 2, L. 221/2012, al fine della sua iscrizione nella apposita sezione speciale del Registro imprese di cui all'art. 25, comma 8 della L. 221/2012:

a) i soci, persone fisiche, detengono al momento della costituzione e per i successivi 24 mesi, la maggioranza delle quote o azioni rappresentative del capitale sociale e dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria dei soci;

b) è costituita e svolge attività d'impresa da non più di quarantotto mesi;

c) ha la sede principale dei propri affari e interessi in Italia;

d) a partire dal secondo anno di attività della start-up innovativa, il totale del valore della produzione annua, così come risultante dall'ultimo bilancio approvato entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio, non è superiore a 5 milioni di euro;

e) non distribuisce, e non ha distribuito, utili;

f) ha, quale oggetto sociale esclusivo o prevalente, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico;

g) non è stata costituita da una fusione, scissione societaria o a seguito di cessione di azienda o di ramo d'azienda;

h) possiede almeno uno dei seguenti ulteriori requisiti (apporre una croce su almeno una delle scelte seguenti):

- le spese in ricerca e sviluppo sono uguali o superiori al 20 per cento del maggiore valore fra costo e valore totale della produzione della start-up innovativa.

Dal computo per le spese in ricerca e sviluppo sono escluse le spese per l'acquisto e la locazione di beni immobili. Ai fini di questo provvedimento, in aggiunta a quanto previsto dai principi contabili, sono altresì da annoverarsi tra le spese in ricerca e sviluppo: le spese relative allo sviluppo precompetitivo e competitivo, quali sperimentazione, prototipazione e sviluppo del business plan, le spese relative ai servizi di incubazione forniti da incubatori certificati, i costi lordi di personale interno e consulenti esterni impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo, inclusi i soci e amministratori, le spese legali per la registrazione e protezione di proprietà intellettuale, termini e licenze d'uso. Le spese risultano dall'ultimo bilancio approvato e sono descritte in nota integrativa. In assenza di bilancio nel primo anno di vita, la loro effettuazione è assunta tramite dichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante della start-up innovativa;

- impiego come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo, in percentuale uguale o superiore al terzo della forza lavoro complessiva, di personale, in possesso di titolo di dottorato di ricerca o che sta svolgendo un dottorato di ricerca presso un'università italiana o straniera, oppure in possesso di laurea e che abbia svolto, da almeno tre anni, attività di ricerca certificata presso istituti di ricerca pubblici o privati, in Italia o all'estero;
- sia titolare o depositario o licenziatario di almeno una privativa industriale relativa a una invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale direttamente afferenti all'oggetto sociale e all'attività d'impresa.

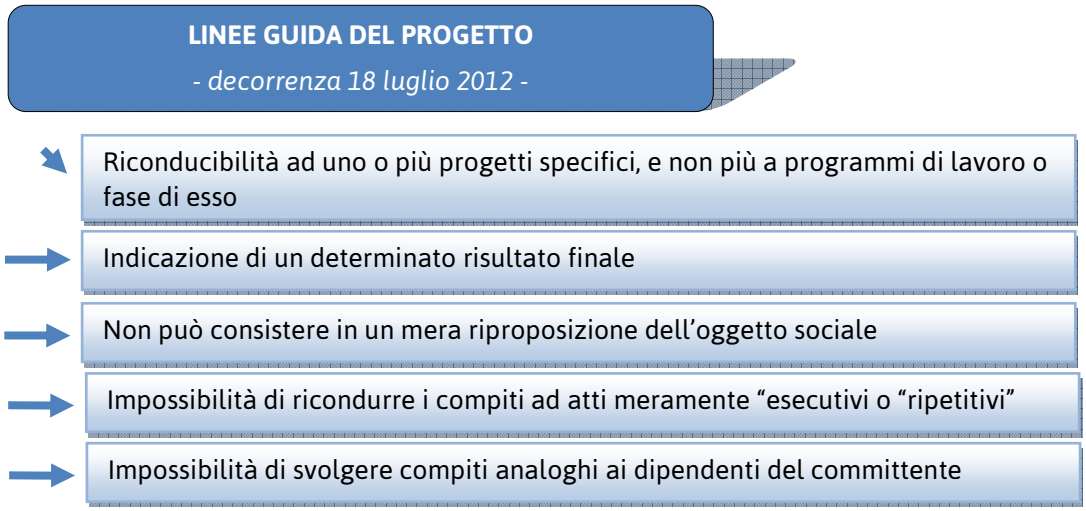
Nel caso di **presentazione dell'elenco dei soci**, inoltre dichiara:

- la veridicità, con trasparenza verso fiduciarie e holding, dell'elenco dei soci descritto nella domanda al registro imprese a cui la presente autodichiarazione è allegata.

luogo (comune), il ...../ ...../ .....

Il presente modulo deve essere compilato, predisposto in formato pdf/a, sottoscritto dal dichiarante con firma digitale.

CO.CO.PRO.: LA NUOVA DISCIPLINA



PROGETTO: REQUISITO INDISPENSABILE	I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa "**devono essere riconducibili ad uno o più progetti specifici** determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore" e non più, come nella precedente formulazione, anche a "**programmi di lavoro o fasi di esso**".
COLLEGAMENTO A UN DETERMINATO RISULTATO FINALE	Il contenuto del progetto deve necessariamente indicare l'attività prestata dal collaboratore in relazione alla quale si attende il raggiungimento di un determinato risultato obiettivamente verificabile.
NON COINCIDENZA CON L'OGGETTO SOCIALE DEL COMMITTENTE	È necessario che il progetto, pur potendo rientrare "nel ciclo produttivo dell'impresa" e insistere in attività che rappresentano il c.d. *core business* aziendale, **deve essere caratterizzato da un'autonomia di contenuti e obiettivi** (es. nell'ambito di una azienda di software, creazione di un programma informatico avente particolari caratteristiche).
SVOLGIMENTO DI COMPITI NON MERAMENTE "ESECUTIVI" O "RIPETITIVI"	È possibile riconoscere una vera collaborazione a progetto solo se al collaboratore siano lasciati margini di autonomia anche operativa nello svolgimento dei compiti allo stesso assegnati.
IMPOSSIBILITÀ DI SVOLGERE COMPITI ANALOGHI AI DIPENDENTI DEL COMMITTENTE	Salvo che per prestazioni di elevata professionalità, l'attività non sia resa con modalità analoghe a quelle svolte dai dipendenti del committente.

Non necessitano del progetto le seguenti attività:

SOGGETTI CHE NON NECESSITANO DEL PROGETTO
➢ le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in Albi professionali, esistenti alla data di entrata in vigore del decreto legislativo (24/10/2003);
➢ i rapporti e le attività di co.co.co. comunque rese e utilizzate a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciute dal Coni;
➢ i componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società e i partecipanti a collegi e commissioni, anche tecniche;
➢ coloro che percepiscono la pensione di vecchiaia.

ATTIVITÀ NON RIENTRANTI NELL'ALVEO DEI CO.CO.PRO.
addetti alla distribuzione di bollette o alla consegna di giornali, riviste ed elenchi telefonici
addetti alle agenzie ippiche
addetti alle pulizie
autisti e autotrasporto
baristi e camerieri
commessi e addetti alle vendite
custodi e portieri
estetiste e parrucchieri
facchini
istruttori di autoscuola
letturisti di contatori
magazzinieri
manutentori
muratori e qualifiche operaie dell'edilizia
piloti e assistenza di volo
prestatori di manodopera nel settore agricolo
addetti alle attività di segretaria e terminalisti
addetti alla somministrazione di cibi o bevande
prestazione rese nell'ambito di call center per servizi c.d. "*in bound*"
N.B. Tali attività essendo difficilmente riconducibili ad un progetto specifico finalizzato ad un autonomo risultato obiettivamente verificabili. sono riconducibili nell'alveo della subordinazione.

Per beneficiare dell'indennità una tantum è necessario essere in possesso dei seguenti requisiti:

- il collaboratore abbia operato, nell'anno precedente, in regime di monocommittenza
- abbia conseguito l'anno precedente un reddito lordo complessivo soggetto a imposizione fiscale **non superiore a € 20.000**, annualmente rivalutato sulla base della variazione
- con riguardo all'anno di riferimento sia accreditato, presso la Gestione separata INPS almeno una mensilità
- abbia avuto un periodo di disoccupazione ininterrotto di almeno due mesi nell'anno
- risultino accreditate nell'anno precedente almeno quattro mensilità presso la Gestione separata INPS.

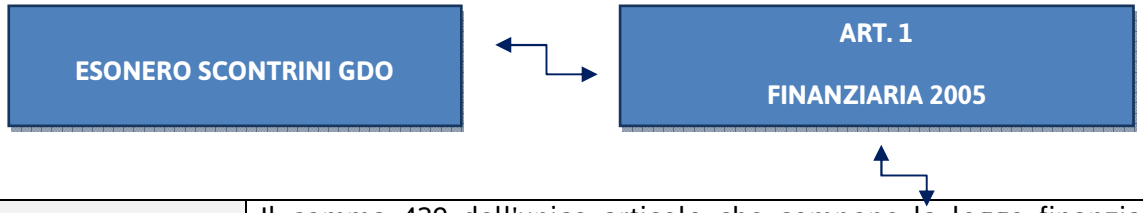
DECRETO SVILUPPO BIS

Le novità del Decreto Sviluppo	
Identità digitale	Istituzione del documento digitale unico che sostituirà la carta d'identità e la tessera sanitaria. Nascita dell'anagrafe nazionale della popolazione residente. Si attuerà il censimento Istat annuale dal 2016. Ogni cittadino e ogni impresa avrà un domicilio digitale attraverso cui comunicare con la P.A.
Pubblica amministrazione digitale	Introdotto nel sistema il concetto di open data (Dato aperto). Gli acquisti della PA avverranno solo on line. Promozione dei servizi di trasporto intelligenti. Tramissione telematica dei certificati di malattia nelle PA. Incentivazione di tecnologie a sostegno alle persone con disabilità sensoriali.
Sanità digitale	Costituzione del fascicolo sanitario elettronico. Le cartelle cliniche saranno conservabili solo in forma digitale. Le prescrizioni farmaceutiche, saranno spendibili su tutto il territorio nazionale.
Banda larga	Stanziati 150 milioni di euro per portare la banda larga in aree a fallimenti di mercato nel centro nord. Ulteriori 600 milioni di euro per lo sviluppo della banda larga e ultra-larga nelle zone meridionali. Semplificazione delle norme per la diffusione della banda ultra larga, in particolare le autorizzazioni allo scavo.
Pagamenti elettronici	Obbligo per la PA di accettare i pagamenti in formato elettronico e pubblicare sui siti internet i codici IBAN. Pagamenti elettronci effettuabili anche con tecnologia **mobile.**
Giustizia Digitale	Nei procedimenti civili le comunicazioni delle cancellerie dovranno essere effettuate solo on line. Nei procedimenti penali, è prevista la **comunicazione on line per tutte le notifiche** a persone diverse dall'imputato. Notifiche semplificate tramite PEC nei fallimenti.
Infrastrutture	**Credito d'imposta** per finanziare opere strategiche di importo superiore a 500 milioni di euro, che potranno cosi raggiungere l'equilibrio finanziario altrimenti non raggiungibile. Il bonus che punta a sbloccare i cantieri potrà arrivare fino al limite massimo del 50% a valere sull'Ires e sull'Irap in relazione alla costruzione e gestione dell'opera.
Investimenti esteri	Istituito lo sportello unico per l'attrazione di investimenti esteri, utilizzerà personale ministeriale, dell'Ice e di Invitalia, e lavorerà in coordinamento con i desk regionali.
Assicurazioni	Una nuova struttura interna dell' IVASS ex Ispav, si occuperà della prevenzione amministrativa delle frodi nel settore RCA. Abolite le clausole di tacito rinnovo previste dai contratti assicurativi. Viene introdotto il contratto base RC Auto. Sarà creata un'area riservata a tutti i siti internet per garantire una corretta e aggornata informativa on-line. Sara possibile collaborare tra intermediari per favorire la concorrenza. Viene ripristinato il termine di 10 anni per la prescrizione delle polizze vita dormienti.
Start Up Innovative	Nascita delle "start up" innovative, ovvero società di capitali costitutite in forma cooperativa, non quotate, detenute e controllate almeno al 51% da persone fisiche, aventi la sede principale in Italia, con meno di 4 anni di attività, con fatturato annuo inferiore al 5 milioni di euro.

Defiscalizzazione delle infrastrutture	
Contratto digitale	Cambiano le forme di stipula dei contratti in quanto viene modificato l'art. 11, comma 13 del Codice e obbliga a privilegiare dal 1° gennaio 2013, i contratti in formato digitale.
Stazione unica appaltante	Le stazioni appaltanti di contratti pubblici, di lavori servizi e forniture, saranno tenute a richiedere l'iscrizione **all'anagrafe unica** presso la banca dati nazionale dei contratti pubblici istituita dall'autorità della vigilanza sui contratti pubblici.
Credito d'imposta per le imprese	In via sperimentale, viene riconosciuto un **credito d'imposta a valere su Ires e Irap** per favorire la realizzazione di nuove opere infrastrutturali realizzate con contratti di partenariato pubblico privato. I requisiti essenziali che introducono le opere all'agevolazione sono: ↘ le opere infrastrutturali devono essere di importo superiore a 500 milioni di euro; ↘ la progettazione definitiva deve essere effettuata entro il 31 dicembre 2015; ↘ per tali opere non devono essere previsti contributi pubblici a fondo perduto; ↘ deve essere accertata la non sostenibilità del piano economico finanziario.
Revisione dell'attestato SOA	In sede di verifica triennale dell'attestazione SOA, viene prorogata fino al 31 dicembre 2013, la disposizione che prevede una maggiore tolleranza (dal 25% al 50%) nella verifica dell'attestato SOA relativamente alla congruità tra cifra di affari nei lavori, costo delle attrezzature tecniche e costo del personale dipendente.
Conferenza dei servizi	Vengono introdotte **trattative reiterate** per trovare accordi tra Stato e Regioni.
Svincolo delle garanzie	La quota dell'importo della garanzia **non svincolabile in corso di esecuzione** passa dal 25 al 20 per cento dell'iniziale importo garantito consentendo quindi alle imprese di avere un livello minore di impegni.

Le novità relative al Fallimento	
Fallimento	**Il ricorso e il decreto dovranno essere notificati all'indirizzo di posta elettronica certificata del debitore.** Le comunicazioni poste a carico del curatore del fallimento sono effettuate **all'indirizzo di posta elettronica certificata indicato dai destinatari**, e lo stesso curatore ha l'obbligo di conservare i messaggi di posta elettronica durante tutta la durata del procedimento e per il **periodo di due anni dalla chiusura dello stesso**.
Insinuazione al passivo	La domanda di ammissione al passivo di un creditore **è inviata all'indirizzo Pec del curatore fallimentare**. Nella domanda di ammissione al passivo, il creditore deve indicare l'indirizzo Pec. **Si utilizzerà la Pec anche per**: → il **progetto di stato passivo** depositato dal curatore; → per le osservazioni documenti integrativi fino a cinque giorni prima dell'udienza. → per le domande tardive di insinuazione al passivo.
Rendiconto del curatore	Le comunicazioni del curatore ai creditori ammessi al passivo circa l'avvenuto deposito e fissazione dell'udienza sono effettuate, sempre mediante Pec. La modifica specifica infine che al fallito, se non sia possibile procedere con i mezzi telematici, il rendiconto e la data dell'udienza sono comunicati mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Se non sia possibile procedere con i mezzi telematici, il rendiconto e la data dell'udienza sono comunicati al fallito mediante raccomandata con avviso di ricevimento.
Concordato	Il ricorso proposto da un terzo deve contenere l'indicazione dell'indirizzo Pec. Tramite Pec sono effettuate le comunicazioni del curatore ai creditori in ordine alla proposta di concordato. In merito al **giudizio di omologazione**, è previsto l'uso della Pec per la comunicazione del curatore al proponente e ai creditori dissenzienti dell'avvenuta approvazione della proposta di concordato.
Esdebitazione	Anche nel procedimento di **esdebitazione** i relativi ricorso e decreto del tribunale, sono comunicati dal curatore ai creditori a mezzo Pec.
Amministrazione Straordinaria	Il commissario giudiziale deve inviare tramite Pec, ai creditori, le disposizioni della sentenza dichiarativa dello stato d'insolvenza riguardanti l'accertamento del passivo, oltre al proprio indirizzo Pec ai fini dell'invio delle domande da parte dei creditori.

ESONERO SCONTRINI GDO



Comma 429	Il comma 429 dell'unico articolo che compone la legge finanziaria 2005 consente alle **imprese della grande distribuzione di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, distinti per ciascun punto vendita, l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri** delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, esimendosi dall'obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale.
Comma 430	Il comma 430 precisa che l'agevolazione riguarda sostanzialmente le aziende distributive che operano con esercizi commerciali dotati di strutture di vendita dalle dimensioni medie o grandi, ovvero le aziende in possesso di una superficie di vendita superiore a 150 metri quadri, nei comuni con popolazione residente inferiore a 10mila abitanti, o superiore a 250 metri quadri, nei comuni la cui popolazione residente supera le 10mila unità.

Normativa ante Decreto sviluppo bis in sintesi	
Normativa di riferimento	Commi 429 – 432, dell'unico articolo della L. 311/2004 (Finanziaria 2005)
Oggetto	Vengono inclusi tra i soggetti **esonerati dall'emissione di scontrino fiscale o dell'obbligo di emettere fattura**, i soggetti operanti nella grande distribuzione, come definiti nel comma 431, dell'art. 1, Finanziaria 2005.
Definizione grande distribuzione	Azienda dotata di strutture che, operando con più punti vendita dislocati sul territorio, svolgono un'attività destinata a una platea di clienti di vaste proporzioni (**C.M. 8/E/2006**).
Applicazione dell'agevolazione	In base al disposto del comma 430, dell'art. 1, Finanziaria 2005, l'agevolazione in esame, ovvero l'esonero dall'emissione di scontrino fiscale o dell'obbligo di emettere fattura, avviene per le aziende operanti nella grande distribuzione, esclusivamente per i punti vendita in possesso dei seguenti requisiti dimensionali: √ una superficie di vendita superiore a 150 metri quadri, nei comuni con popolazione residente inferiore a 10mila abitanti; √ o superiore a 250 metri quadri, nei comuni la cui popolazione residente supera le 10mila unità.

Modifica Decreto Sviluppo bis
Comma 430, dell'articolo 1, della Finanziaria 2005, come modificato **dall'art. 34, co. 55, del D.L. 179/2012**
L'agevolazione riguarda sostanzialmente le aziende distributive che operano con esercizi commerciali dotati di strutture di vendita dalle dimensioni medie o grandi, ovvero le aziende in possesso di una superficie di vendita superiore a 150 metri quadri, nei comuni con popolazione residente inferiore a 10mila abitanti, o superiore a 250 metri quadri, nei comuni la cui popolazione residente supera le 10mila unità ***nonché le imprese che pur in assenza dei requisiti sopraindicati, indipendentemente dalla superficie dei punti di vendita, fanno parte di un gruppo societario ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile che opera con più punti di vendita sul territorio nazionale e che realizza un volume d'affari annuo aggregato superiore a 10 milioni di euro***.

Si prevede, dunque, che l'agevolazione venga concessa a tutti i punti vendita che, pur non rispettando i limiti dimensionali del comma 430, dell'articolo 1, della Finanziaria 2005, ovvero indipendentemente dalla superficie del punto di vendita, **fanno parte di un gruppo societario (art. 2359 del c.c.) che opera con più punti di vendita sul territorio nazionale e che realizza un volume d'affari annuo aggregato superiore a 10 milioni di euro**.

LA QUALIFICA DI SOCIETÀ AGRICOLA

La qualifica di società agricola prima e dopo il Decreto Sviluppo bis	
Ante D.L. Sviluppo Bis	**Post Decreto Sviluppo bis**
Oggetto esclusivo l'esercizio dell'agricoltura e delle attività connesse, individuate dall'art. 2135 del codice civile. In particolare, rientrano tra le attività agricole la coltivazione del fondo, la silvicoltura, l'allevamento di animali e tutte le attività connesse, cioè: ➢ le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali; ➢ la fornitura di beni o servizi utilizzando prevalentemente le attrezzature o risorse dell'azienda agricola; ➢ l'agriturismo.	Il comma 8, dell'articolo 36, D.L. 179/2012, modificando l'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, sancisce che la qualifica di società agricole non si perda anche in presenza **di redditi derivanti da locazione, affitto o comodato, di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricol**e, purché tali redditi siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola.

La "marginalità"

Il secondo periodo del comma 8, dell'articolo 36, D.L. 179/2012 sancisce che " il requisito della marginalità si considera soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni e affitto dei beni **non superi il 10 per cento dell'ammontare dei ricavi complessivi**".

Esempio

Si ipotizza che la società agricola Alfa realizzi ricavi complessivi pari ad euro 100.000,00, ma di questi 10.000, 00 euro derivino dalla locazione di terreni strumentali.

In tal caso, il requisito della marginalità sarebbe soddisfatto se i ricavi derivanti dalla locazione di terreni strumentali non siano superiori al 10% dei ricavi complessivi.

Nel nostro caso avremo 10.000,00 : 100.000,00 *100 = 10%

In sostanza, il requisito della marginalità viene soddisfatto.

Di conseguenza, non si perde la qualifica di società agricola.

GUIDA OPERATIVA

DEPOSITI IVA

Per quanto riguarda le operazioni eseguibili durante la giacenze dei beni nel deposito Iva**, l'articolo 50 – bis, comma 4, lettera h), D.L. 331/1993**, sancisce che sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto *"le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni"*.

Interpretazione ante D.L. Sviluppo bis	Interpretazione post D.L. Sviluppo bis
Vi era l'obiezione dell'Amministrazione sull' inapplicabilità dell'articolo 50 – bis, D.L. 331/1993, nel caso di prestazioni di servizi relative a beni (solo) consegnati al depositario, rese esternamente al deposito, a prescindere dai temi tempi minimi di giacenza, per la mancanza di un valido contratto di deposito, con conseguente disconoscimento dell'autofattura quale mezzo di assolvimento dell'Iva.	L'introduzione delle merci nel deposito Iva s'intendono realizzate, con interpretazione autentica (cioè retroattiva), anche negli spazi limitrofi allo stesso, considerando assolto lo stoccaggio, la custodia e quanto previsto dal contratto di deposito (articolo 34, comma 44, D.L. crescita-bis). Tale intervento interpretativo estrapolabile dall'articolo 34 del Dl 179/2012 (convertito nella legge 221/2012) risolve, con efficacia retroattiva, la complicata questione dell'utilizzo "virtuale" del deposito Iva, oggetto di numerose contestazioni da parte dell' Amministrazione Finanziaria finalizzate al recupero dell'Iva che si asseriva non versata per via della destinazione delle merci al deposito.

PAGAMENTI ELETTRONICI PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

TRATTAMENTO FISCALE DEGLI STRUMENTI DI FINANZIAMENTO

Novità in tema di trattamento fiscale degli strumenti di finanziamento	
1.	Viene reso applicabile anche alle **cambiali finanziarie** il regime di esenzione dalla ritenuta del 20% prevista per le obbligazioni e i titoli similari emessi dai cosiddetti "grandi emittenti".
2.	Con riguardo al trattamento fiscale delle obbligazioni e delle cambiali finanziarie, viene stabilito chele disposizioni dell'articolo 3, comma 115, della legge 549/1995 (sulla parziale indeducibilità degli interessi) non si applichi **alle obbligazioni e titoli similari e alle cambiali finanziarie, emesse da società non emittenti strumenti finanziari rappresentativi del capitale quotati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione, diverse dalle banche e dalle micro-imprese**.

CONTROLLI DI FINE ANNO

CONDIZIONI PER USUFRUIRE DEL REGIME SEMPLIFICATO PER NUOVE IMPRESE
➢ Possesso dei requisiti oggettivi e soggettivi di cui ai commi da 96 e 99 art. 1 legge 244/2007 previsti per i minimi ➢ Iniziare o proseguire attività d'impresa o di lavoro intrapresa dopo il 31/12/2007 ➢ Non aver esercitato nel triennio precedente attività d'impresa o professionale ➢ L'attività non costituisca mera prosecuzione di altra svolta sia in maniera dipendente che autonoma ➢ Se si prosegue attività di altri soggetti è necessario che nel periodo precedente i ricavi della stessa siano inferiori a 30 mila €

Esercizio di attività nei 3 anni precedenti
Per l'accesso al regime dei minimi è richiesto che il contribuente non abbia esercitato, nei 3 anni precedenti l'inizio dell'attività, alcuna attività d'impresa / lavoro autonomo neppure in forma associata o in qualità di collaboratore familiare. Considerato quanto precisato nella CM 3.1.2001, n. 1/E la semplice apertura della partita IVA nell'arco degli ultimi 3 anni non preclude automaticamente la fruizione del nuovo regime, essendo necessario l'effettivo esercizio dell'attività. Inoltre, non configura una causa di esclusione la precedente qualifica di socio di società di capitali.

Mera prosecuzione di attività precedente
Per accedere al regime dei minimi l'attività esercitata non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo. È fatto salvo il caso in cui l'attività precedentemente esercitata consista nel periodo di pratica obbligatoria per l'esercizio di arti e professioni, che pertanto non preclude l'accesso al regime. Il requisito della "mera prosecuzione" secondo la citata Circolare n. 1/E sussiste quando la "nuova" attività non si differenzia dalla precedente in termini di mezzi utilizzati e clientela servita. È il caso, ad esempio, di un soggetto dipendente di un'impresa di autotrasporti che intraprende la medesima attività, utilizzando lo stesso mezzo e continuando a servire la stessa clientela: l'identico contenuto economico della nuova attività nonché l'utilizzo degli stessi mezzi configurano una situazione di "mera prosecuzione". Diversamente, un dipendente di un'impresa edile in qualità di manovale, che intende avviare l'attività di costruzione edile con propri clienti ed una propria organizzazione (diversa da quella dell'ex datore di lavoro), potrà usufruire del regime agevolato.

ADEMPIMENTI IVA	
ESONERO	OBBLIGO
✓ registrazione delle fatture emesse (articolo 23); ✓ registrazione dei corrispettivi (articolo 24); ✓ registrazione degli acquisti (articolo 25); ✓ tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39), fatta eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione; ✓ dichiarazione e comunicazione annuale (articoli 8 e 8-*bis* del DPR 22 luglio 1998, n. 322); ✓ invio comunicazioni operazioni Iva (c.d. "Spesometro"); ✓ invio Comunicazioni black list.	✓ numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali; ✓ certificazione dei corrispettivi, sulle fatture emesse ai sensi dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972 dovrà annotarsi che trattasi di "*operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008*"; ✓ integrazione della fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta (ad esempio, nell'ipotesi di operazioni soggette al regime dell'*inversione contabile o reverse charge*) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta; ✓ versamento dell'imposta di cui al punto precedente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni; ✓ presentazione agli uffici doganali gli elenchi *intrastat* (cfr. articolo 50, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331; ✓ iscrizione archivio Vies.

CONTABILITA' DI CASSA PER COLORO CHE ESECITANO ATTIVITA' D'IMPRESA

- **Incassi**
  - ✓ per cessione di beni e servizi
  - ✓ per altre operazioni considerate ricavi
  - ✓ .....
  - ✓ per plusvalenze patrimoniali
  - ✓ per sopravvenienze attive

- **Pagamenti**
  - ✓ per l'acquisto dì materie prime, semilavorati e prodotti finiti
  - ✓ per l'acquisto di servizi
  - ✓ per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro
  - ✓ .....
  - ✓ per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario superiore a 516,46 euro
  - ✓ canoni di locazione finanziaria relativi a beni strumentali
  - ✓ canoni di locazione non finanziaria
  - ✓ per minusvalenze patrimoniali e sopravvenienze passive
  - ✓ per contributi assistenziali e previdenziali obbligatori
  - ✓ per altri costi inerenti l'attività dell'impresa

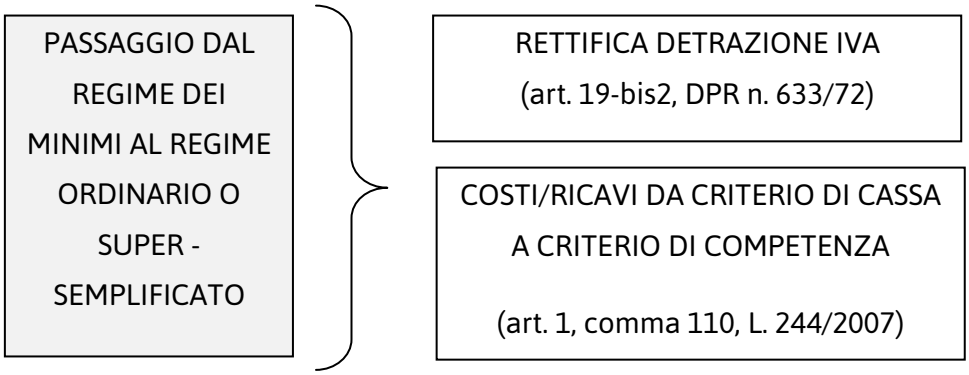
CONTABILITA' DI CASSA PER COLORO CHE ESECITANO ATTIVITA' D'IMPRESA

- **Incassi**
  - ✓ per cessione di beni e servizi
  - ✓ per altre operazioni considerate ricavi
  - ✓ .....
  - ✓ per plusvalenze patrimoniali
  - ✓ per sopravvenienze attive

- **Pagamenti**
  - ✓ per l'acquisto dì materie prime, semilavorati e prodotti finiti
  - ✓ per l'acquisto di servizi
  - ✓ per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro
  - ✓ .....
  - ✓ per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario superiore a 516,46 euro
  - ✓ canoni di locazione finanziaria relativi a beni strumentali
  - ✓ canoni di locazione non finanziaria
  - ✓ per minusvalenze patrimoniali e sopravvenienze passive
  - ✓ per contributi assistenziali e previdenziali obbligatori
  - ✓ per altri costi inerenti l'attività dell'impresa

USCITA DAL REGIME DEI MINIMI (alternative)	
Regime super-semplificato (devono essere rispettate le vecchie condizioni previste dalla Finanziaria 2008)	Regime ordinario

GUIDA OPERATIVA



OBBLIGHI PER REGIME SUPER SEMPLIFICATO

a) conservazione dei documenti ricevuti ed emessi, ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
b) fatturazione e certificazione dei corrispettivi, qualora non ricorrano le condizioni di esonero previste per le attività di cui all'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696;
c) comunicazione annuale dei dati IVA di cui all'articolo 8-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, qualora il volume d'affari sia uguale o superiore a euro 25.822,84;
d) presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto;
e) versamento annuale dell'imposta sul valore aggiunto;
f) versamento dell'acconto e del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche;
g) versamento dell'acconto e del saldo delle addizionali comunali e regionali all''imposta sul reddito delle persone fisiche;
h) adempimenti dei sostituti d'imposta previsti dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dall'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.
i) comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto prevista all'articolo 21, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78;
j) comunicazione all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73, dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, e dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001.

SEMPLIFICAZIONI PER REGIME SUPERSEMPLIFICATO
I contribuenti che si avvalgono del regime contabile agevolato sono esonerati dai seguenti obblighi: a) registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto; b) tenuta del registro dei beni ammortizzabili qualora, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, forniscano, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'articolo 16 del predetto decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; c) liquidazioni e versamenti periodici dell'imposta sul valore aggiunto; d) versamento dell'acconto annuale dell'imposta sul valore aggiunto; e) presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta sulle attività produttive, di cui all'articolo 19 dal d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e versamento della relativa imposta.

REGIME NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE

Requisiti per usufruirne	✓ mancato esercizio negli ultimi tre anni di attività d'impresa/lavoro autonomo ✓ attività che non è prosecuzione di altra attività precedentemente svolta ✓ ricavi non superiori a 30.987,41 euro (attività di prestazioni di servizi) o a 61.974,83 euro (altre attività) ✓ rispetto obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi
Semplificazioni e obblighi contabili	✓ esonero dalla tenuta dei registri contabili ✓ obbligo di fatturare e certificare i corrispettivi (se previsto), conservare i documenti emessi e ricevuti e presentare la dichiarazione
Agevolazioni fiscali	**Sul reddito, determinato come differenza tra ricavi e costi, si applica l'imposta sostitutiva Irpef del 10%**

STATO PATRIMONIALE DI PARTENZA PER PASSAGGIO A REGIME ORDINARIO

ATTIVO

- Conto cassa: analisi del denaro contante esistente
- Conto Banca: saldo risultante al 31.12.2011 sull'e/c bancario
- Crediti vs clienti: fatture e cambiali attive
- Immobilizzazioni immateriali: costo sostenuto al netto dell'ammortamento
- Immobilizzazioni materiali: costo storico compresi gli oneri accessori
- Titoli: immobilizzazioni finanziarie indicate la valore che risulta al 31.12.2011
- Rimanenze di magazzino: valore rilevato al 31.12.2011
- Altre attività: anticipi corrisposti ai fornitori, crediti verso enti previdenziali, crediti vs l'erario, ratei e risconti attivi, crediti per contributi.

PASSIVO

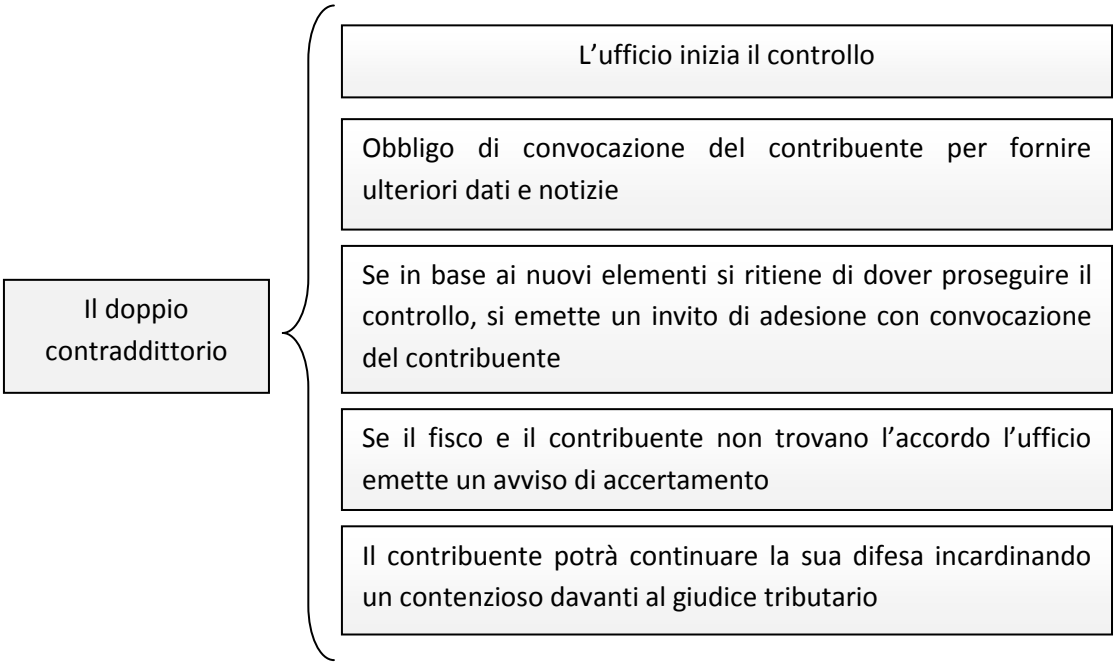
- Fondi ammortamento: fondo dei beni strumentali risultante dal registro dei beni ammortizzabili;
- Fondi quiescenza e previdenza del personale: fondo maturato al 31.12.2011
- Altre passività: anticipi ricevuti da clienti, debiti verso enti previdenziali, debiti verso l'erario, debiti per mutui;
- Ratei e risconti passivi: rilevati con il criterio di competenza

CAPITALE NETTO

Differenza tra ammontare complessivo delle attività e duello delle passività

REDDITOMETRO

8.1 Il contradditorio nel nuovo Redditometro



8.2 Redditest

FINALITA' DELLO STRUMENTO
Il redditest è uno strumento di stima che viene utilizzato esclusivamente: • per orientare il contribuente verso la compliance; • per potenziare l'analisi di rischio di evasione da parte dell'Agenzia delle Entrate. Il redditest è uno strumento che non viene utilizzato per l'accertamentoma serve al contribuente per fare un'autodiagnosi della congruità delle spese sostenute con il reddito dichiarato.

GUIDA OPERATIVA

8.3 Le modifiche all'art. 38 del D.p.r. 600/73

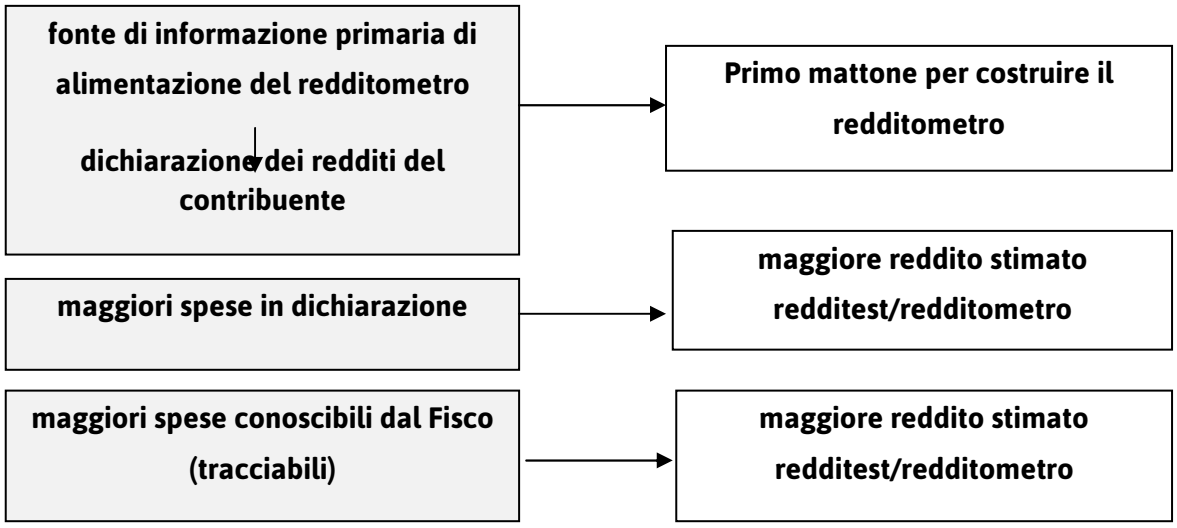
	ANTE D.L. 78/2010	POST D.L. 78/2010
Sintetico "puro"	SI	SI
Redditometro	SI	SI
Incrementi patrimoniali	SI	NO
Scostamento richiesto tra reddito presunto e reddito dichiarato	25%	20%
Annualità "anomalie" richieste dalla legge	2 o più	1
Tipologia di reddito accertato	Netto. Non ammessi oneri deducibili	Lordo. Ammesse deduzioni e detrazioni Irpef
Contradditorio preventivo	Facoltativo	Obbligatorio
Decorrenza	Per gli accertamenti fino al 2008	Pe gli accertamenti dal 2009
Spesa patrimoniale	La spesa per incrementi patrimoniali si presume eseguita nell'anno in cui la stessa è stata sostenuta e nei 4 precedenti	La rettifica può tenere conto della spesa sostenuta nel periodo d'imposta
Prova contraria	Possibile la dimostrazione, anche prima dell'accertamento a cura del contribuente e con idonea documentazione, che il maggior reddito è coperto da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta	Possibile la dimostrazione che la spesa è stata sostenuta con redditi diversi da quelli posseduti nel medesimo periodo d'imposta o con redditi esenti o legalmente esclusi dalla tassazione

GUIDA OPERATIVA

8.4 Il confronto da redditometro e studi di settore

	REDDITOMETRO	STUDI DI SETTORE
Fonte normativa	Articolo 38, commi da 4 a 7 del D.p.r 600/73	Articoli 62 – bis e 62 – sexies del D.L. n.331/1193
A quali redditi si applicano	Reddito complessivo netto delle persone fisiche	Redditi d'impresa e di lavoro autonomo
Che cosa consentono di recuperare	Maggiore reddito netto pari alla differenza fra dichiarato e sintetico	Maggiori ricavi/compensi pari alla differenza fra ricavo dichiarato e ricavo puntuale calcolato da Gerico
Soggetti destinatari	Solo persone fisiche	Imprenditori, lavoratori autonomi, società ed enti con volumi d'affari fino a 7,5 milioni di euro
Imposte recuperabili	Soltanto Irpef e relative addizionali	Iva, Irpef Ires Irap Contributi SSN
Elementi base per il calcolo	Spese di qualsiasi genere sostenute e possesso di beni e servizi indicativi di capacità contributiva	Dati strutturali dell'attività e principali costi di gestione
Contradditorio preventivo	Obbligatorio ex art. 38, comma 7 D.p.r. 600/73	Obbligatorio ex art. 10 comma 3 bis Legge 146/98
Scostamento utile ai fini dell'accertamento	Basta lo scostamento in un solo periodo d'imposta in misura superiore al 20%	Basta lo scostamento in un solo periodo d'imposta

8.4 La costruzione del redditometro



GUIDA OPERATIVA

8.5 Giurisprudenza recente

OSSERVATORIO sulla GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA	
ARGOMENTO	**SINTESI**
RETROATTIVITA' del REDDITOMETRO Corte Cass., Sez. trib., 11 gennaio 2008, n. 474, (Pres. Prestipino, Rel. Scuffi)	L'Amministrazione finanziaria è autorizzata ad operare la rettifica dell'imponibile dichiarato da contribuente utilizzando l'accertamento sintetico fondato sull'applicazione del sistema del cd. redditometro - anche con applicazione retroattiva dei coefficienti periodicamente stabiliti con decreto ministeriale - traslandosi sul contribuente la dimostrazione che il reddito effettivo è inferiore a quello presuntivo al medesimo imputato.
RILEVANZA del CONTRADDITTORIO Corte Cass., Sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816 (Pres. Saccucci, Rel. Meloncelli)	L'utilizzazione dei parametri dal D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato dal D.P.C.M. 27 marzo 1997, per svolgere l'attività istruttoria ai fini dell'accertamento dei ricavi e dei redditi delle imprese minori e dei lavoratori autonomi, deve avvenire con i seguenti criteri: a) anche se non sia espressamente previsto dalla normativa, il contraddittorio amministrativo è necessario in forza del principio generale del giusto procedimento, in quanto si applicano ad un caso di specie criteri elaborati per categorie generiche e che costituiscono presunzioni semplici, che determinano l'inversione dell'onere della prova che viene a gravare sul contribuente; b) la mancata partecipazione del contribuente, debitamente invitato, all'attività amministrativa istruttoria in contraddittorio con l'Ufficio tributario legittima l'adozione dell'avviso di accertamento; c) la prova che il contribuente non ha dato in sede amministrativa può essere da lui effettuata in sede processuale.
MOTIVATA VALUTAZIONE delle DEDUZIONI del CONTRIBUENTE Corte Cass., Sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4624 (Pres. Saccucci, Rel. Cicala)	E' illegittimo l'avviso di accertamento fondato sulla mera applicazione dei coefficienti e parametri presuntivi di reddito derivanti dal cd. redditometro laddove l'Amministrazione finanziaria abbia omesso di dare contezza, in sede di motivazione dell'atto impositivo, delle puntuali e dettagliate

GUIDA OPERATIVA

	deduzioni difensive presentate dal contribuente a seguito della relativa richiesta di chiarimenti formulata nei propri confronti.
PRESUNZIONE LEGALE RELATIVA VINCOLANTE per il GIUDICE Corte Cass., Sez. trib., 7 aprile 2008, n. 8845 (Pres. Prestipino, Rel. Cappabianca)	I parametri presuntivi per l'accertamento dei redditi che costituiscono il cosiddetto "redditometro" danno luogo ad una presunzione "legale" ai sensi dell'art. 2728, Codice civileperché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente a determinati fatti noti (la disponibilità di determinati beni o servizi) il fatto ignoto (capacità contributiva); perciò il giudice tributario, una volta accertata l'effettività degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il Legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma. L'accertamento sintetico del reddito costituisce uno strumento di accertamento utilizzabile anche in caso di dichiarazione apparentemente corretta (e non solo in caso di mancata dichiarazione dei redditi o di loro dichiarazione palesemente non corrispondente al vero).
AUTO di GROSSA CILINDRATA e COLF Corte Cass., Sez. trib., 11 aprile 2008, n. 9654 (Pres. e Rel. Paolini)	E' legittimo l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria ha determinato il reddito imponibile del contribuente, per il tramite dell'utilizzo del cd. redditometro, ravvisando maggiore capacità contributiva negli elementi di fatto costituiti dal possesso di un autoveicolo di grossa cilindrata e nell'ausilio di una collaboratrice domestica sulla base della dichiarazione resa dal contribuente circa l'orario di servizio prestato.
ONERE della PROVA sul CONTRIBUENTE Corte Cass., Sez. trib., 23 aprile 2008, n. 10491 (Pres. Prestipino, Rel. Carleo)	L'applicazione dello strumento del redditometro non pone problemi circa la natura o meno retroattiva delle relative disposizioni ed esonera l'Amministrazione finanziaria dalla prova circa la

	sussistenza dei fatti ritenuti indici di maggiore capacità contributiva rimanendo a carico del contribuente l'onere della prova della reale entità del reddito presuntivamente attribuitogli.
DIMOSTRAZIONE CONCRETA della CAPACITA' CONTRIBUTIVA Comm. Trib. Reg. di Firenze, Sez. XXIV, 30 aprile 2008 n. 94 (Pres. Bocelli, Rel. Guiducci)	Deve essere annullato l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria abbia determinato in via sintetica e tramite l'utilizzo dello strumento del "redditometro" nell'ipotesi in cui il contribuente abbia dimostrato in concreto la propria reale ed effettiva capacità contributiva e quella derivante dall'esercizio dell'attività d'impresa.
POSSIBILITA' di PROVARE un REDDITO INFERIORE Corte Cass., Sez. trib., 18 giugno 2008, n. 16472 (Pres. Prestipino, Rel. Scuffi)	La determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "redditometro" non preclude al contribuente l'assolvimento dell'onere della prova circa la sussistenza di un reddito imponibile inferiore a quello accertato. Le presunzioni previste ex lege hanno carattere relativo e non assoluto; conseguentemente il thema probandum non è limitato all'accertamento della sussistenza di redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, essendo ammissibile dimostrare l'entità del reddito inferiore.
APPLICAZIONE RETROATTIVA Corte Cass., Sez. trib., 6 agosto 2008, n. 21171 (Pres. Saccucci, Rel. Cappabianca)	L'accertamento fondato sul cd. "redditometro" consente il riferimento anche ad indici di capacità contributiva contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente al periodo d'imposta oggetto di rettifica. Ciò in quanto essi, avendo una sola funzione accertativo-probatoria, "non hanno affatto contenuto sostanziale, poiché non incidono sull'oggetto del rapporto tributario".
CONTRADDITTORIO FACOLTATIVO Corte Cass., Sez. trib., 27 marzo 2010, n. 7485 (Pres. Lupi, Rel. Cappabianca)	L'accertamento con metodo sintetico del reddito imponibile del contribuente non reca alcun vizio d'illegittimità laddove non sia stato preventivamente attivato il contradditorio, ben potendo il soggetto verificato allegare ogni e qualsiasi elemento atto ad inficiare l'efficacia probatoria e la portata delle presunzioni invocate dall'Amministrazione finanziaria.

COMPRAVENDITA SIMULATA Corte Cass., Sez. trib., 16 settembre 2010, n. 19637 (Pres. Merone, Rel. Virgilio)	In tema di accertamento sintetico delle imposte sui redditi, la sottoscrizione di un atto pubblico (nella specie: una compravendita) contenente la dichiarazione di pagamento di una somma di denaro da parte del contribuente può costituire elemento per la determinazione induttiva del reddito posseduto, in base all'applicazione di presunzioni semplici. E' onere del contribuente offrire circa la mancanza della disponibilità patrimoniale, della mera apparenza o dell'avere stipulato un atto simulato a titolo gratuito anziché oneroso.
SOLIDARIETA' ECONOMICA FAMILIARE Comm. Trib. Prov., Crotone, Sez. II, 7 aprile 2011, n. 26 (Pres. Tricoli, Rel. Scavelli)	Nei rapporti tra coniugi e nell'ambito della famiglia in generale, riveste rilevanza il concetto di solidarietà economica. In base a tale principio, anche perché adeguatamente documentato, la parte contribuente ha fornito la prova della provenienza dei flussi finanziari con cui ha conseguito gli incrementi patrimoniali. Va quindi ritenuto censurabile l'operato dell'Ufficio laddove omette ogni valutazione circa la possibilità economica dell'intero nucleo familiare.
DISPONIBILITA' di BENI Corte Cass., Sez. trib., 8 giugno 2011, n. 12448 (Rel. Bernardi)	Il requisito della disponibilità dei beni indicati come indici e coefficienti presuntivi di capacità contributiva contempla anche le ipotesi di utilizzo a qualsiasi titolo, anche di fatto, da parte di terze persone in quanto obiettivo della disciplina è l'individuazione di fonti di reddito non dichiarate.
STUDI PROFESSIONALI in TRE LUOGHI DIVERSI Corte Cass., Sez. trib., 20 giugno 2011, n. 13558 (Pres. Merone, Rel. Parmeggiani)	Possono essere applicati i coefficienti il cui contenuto sia applicato non in modo automatico ma in coerenza con i dati e le giustificazioni addotte dal contribuente, dovendo ritenersi il mantenimento di tre studi professionali in tre luoghi diversi collegato ad aumento di spese quantomeno compensate dall'aumento complessivo della clientela, pena la antieconomicità del sistema adottato.

ACRITICO RECUPERO a FRONTE di SPECIFICHE CONTESTAZIONI: ACCERTAMENTO ILLEGITTIMO Comm. Trib. Prov. Terni, Sez. I, 13 luglio 2011, n. 188 (Pres. Zingarelli, Rel. Catanese)	Il contribuente rientra certamente nei parametri imposti dalla norma di riferimento, via per l'evidente discrasia tra quanto accertato dall'Agenzia delle Entrate e quanto dimostrato, sia perché l'Ufficio ha proceduto acriticamente al recupero delle maggiori imposte con delle motivazioni stereotipate e trascritte nell'avviso di accertamento, sia perché non ha preso alcuna posizione in merito alle contestazioni mosse in sede di ricorso, rispetto alle circostanze addotte dal ricorrente che ha ampiamente e scientemente dimostrato di avere la capacità finanziaria di sostenere le spese, con la vendita degli immobili, ritenendo congrua la percentuale di abbattimento del 25% operata.

AUTO: LE NOVITA' DAL 2013

9.1 La variazione della percentuale deducibilità

PERCENTUALE DEDUCIBILITÀ AUTO LEGGE DI STABILITÀ	
Imprese e lavoratori autonomi	**Date in uso promiscuo ai dipendenti**
DA 27,5% (Riforma lavoro)	70%
↓	
A 20%	
Decorrenza: 2013	

9.2 La deducibilità per le auto d'impresa

TIPOLOGIA AUTO	PERCENTUALE DEDUCIBILITÀ
strumentali nell'attività d'impresa	100%
agenti e rappresentati	80%
adibiti a uso pubblico	100%

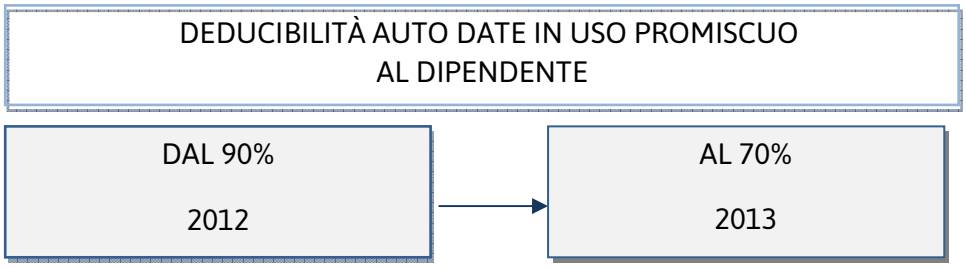
9.3 Deducibilità integrale dei costi relativi ai veicoli

Veicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa	Veicoli adibiti ad uso pubblico	Veicoli diversi dalle autovetture, autocaravan e ciclomotori (nel rispetto del principio di inerenza)
Sono i veicoli senza i quali l'attività imprenditoriale non può essere esercitata (autonoleggio, autoscuole ecc): ✓ autovetture; ✓ autocaravan; ✓ ciclomotori; ✓ motocicli	Ci si riferisce ai veicoli il cui utilizzo è riconosciuto da un atto emanato dalla P.A: ✓ taxi; ✓ noleggio con conducente ✓ ecc	Si tratta sostanzialmente di veicoli strumentali per natura: ✓ autobus ✓ autocarri ✓ bussines car ✓ ecc

9.4 Costi auto non strumentali

DEDUCIBILITA' SPESE AUTO NON STRUMENTALI		
Spesa	Deducibilità imposte dirette	Detrazione Iva
Carburanti	20% del costo sostenuto	Iva detraibile al 40%
Pedaggio autostradale	20% del costo sostenuto	Iva detraibile al 40%
Manutenzione	20% del costo sostenuto	Iva detraibile al 40%
Lavaggio	20% del costo sostenuto	Iva detraibile al 40%
Bollo e assicurazione	20% del costo sostenuto	Iva detraibile al 40%

9.5 Auto in uso promiscuo al dipendente



GUIDA OPERATIVA

9.6 Regime deducibilità generale

<table>
<tr><th colspan="9">Regime di deducibilità dei costi delle autovetture aziendali</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Fattispecie</td><td colspan="2">Quote ammortamento</td><td colspan="2">Canoni leasing</td><td colspan="2">Canoni noleggio</td><td colspan="2">Carburante, assicurazione, manutenzione, ecc.</td></tr>
<tr><td>fino al 2012</td><td>dal 2013</td><td>fino al 2012</td><td>dal 2013</td><td>fino al 2012</td><td>dal 2013</td><td>fino al 2012</td><td>dal 2013</td></tr>
<tr><td>Uso esclusivamente strumentale Tassisti</td><td>100%</td><td>100%</td><td>100%</td><td>100%</td><td>100%</td><td>100%</td><td>100%</td><td>100%</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Agenti e rappresentanti di commercio</td><td>80%</td><td>80%</td><td rowspan="2">80%</td><td rowspan="2">80%</td><td>80%</td><td>80%</td><td rowspan="2">80%</td><td rowspan="2">80%</td></tr>
<tr><td colspan="2">nel limite di € 25.822,84</td><td colspan="2">nel limite di € 3.615,20</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Imprese Lavoratori autonomi</td><td>40%</td><td>20%</td><td rowspan="2">40%</td><td rowspan="2">20%</td><td>40%</td><td>20%</td><td rowspan="2">40%</td><td rowspan="2">20%</td></tr>
<tr><td colspan="2">nel limite di € 18.075,99</td><td colspan="2">nel limite di € 3.615,20</td></tr>
<tr><td>Uso promiscuo dipendenti</td><td>90%</td><td>70%</td><td>90%</td><td>70%</td><td>90%</td><td>70%</td><td>90%</td><td>70%</td></tr>
</table>

GUIDA OPERATIVA

LE NUOVE REGOLE SULLE TRANSAZIONI COMMERCIALI

Cosa è escluso
I **debiti** maturati da un soggetto nei cui confronti **sia già stata aperta una procedura concorsuale** e/o una delle procedure finalizzate alla ristrutturazione dell'esposizione debitoria, quale, a titolo esemplificativo, quella prevista dall'art. 182-bis, R.D. 16.3.1942, n. 267 (Legge fallimentare).
I **pagamenti** che trovino la loro causa nel risarcimento di un danno, anche se effettuati da una compagnia di assicurazione.
I **contratti** in cui una delle parti sia un "**consumatore finale**", intendendosi per tale un soggetto diverso da un'impresa o da una pubblica Amministrazione.

I soggetti coinvolti		
Imprese	**Professionisti**	**Pubblica amministrazione**
Soggetti esercenti una attività economica organizzata	Ai soli fini delle disposizioni sui ritardi di pagamento, nella nozione d'impresa sono compresi i soggetti che esercitano una attività professionale indipendente	▪ Amministrazioni dello Stato ▪ enti pubblici territoriali ▪ altri enti pubblici non economici ▪ organismi di diritto pubblico ▪ associazioni unioni consorzi costituiti dai sopra elencati soggetti ▪ ogni altro soggetto che è tenuto al rispetto del codice degli appalti

Tipologie di transazioni commerciali decorrenza automatica degli interessi	
Entrata in Vigore ↓ **Contratti conclusi dal 1° gennaio 2013**	
Senza clausola contrattuale	
Tra imprese e professionisti	**Tra imprese e professionisti e pubblica amministrazione**
▪ 30 giorni dalla data di ricevimento della	▪ 30 giorni

fattura o della richiesta di pagamento; ▪ 30 giorni dal ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi; ▪ 30 giorni dal ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi se la fattura o la richiesta di pagamento è anteriore al ricevimento delle merci o alla prestazione dei servizi; ▪ 30 giorni dalla accettazione o verifica della conformità delle merci o servizi (se previsto da contratto) se la fattura o la richiesta di pagamento sono ricevuti in epoca successiva all'accettazione o verifica.	▪ 60 giorni per: → imprese pubbliche tenute al rispetto della trasparenza delle relazioni tra gli stati membri; → enti pubblici che forniscono assistenza sanitaria.
Con la clausola contrattuale	
→ Possibile termine superiore a 30 giorni; → Se superiore a 60 giorni il termine non deve essere gravemente iniquo per il creditore; → Clausola va provata per i iscritto.	→ Possibile termine superiore a 30 giorni; → mai superiore a 60 giorni, la clausola va provata per iscritto.

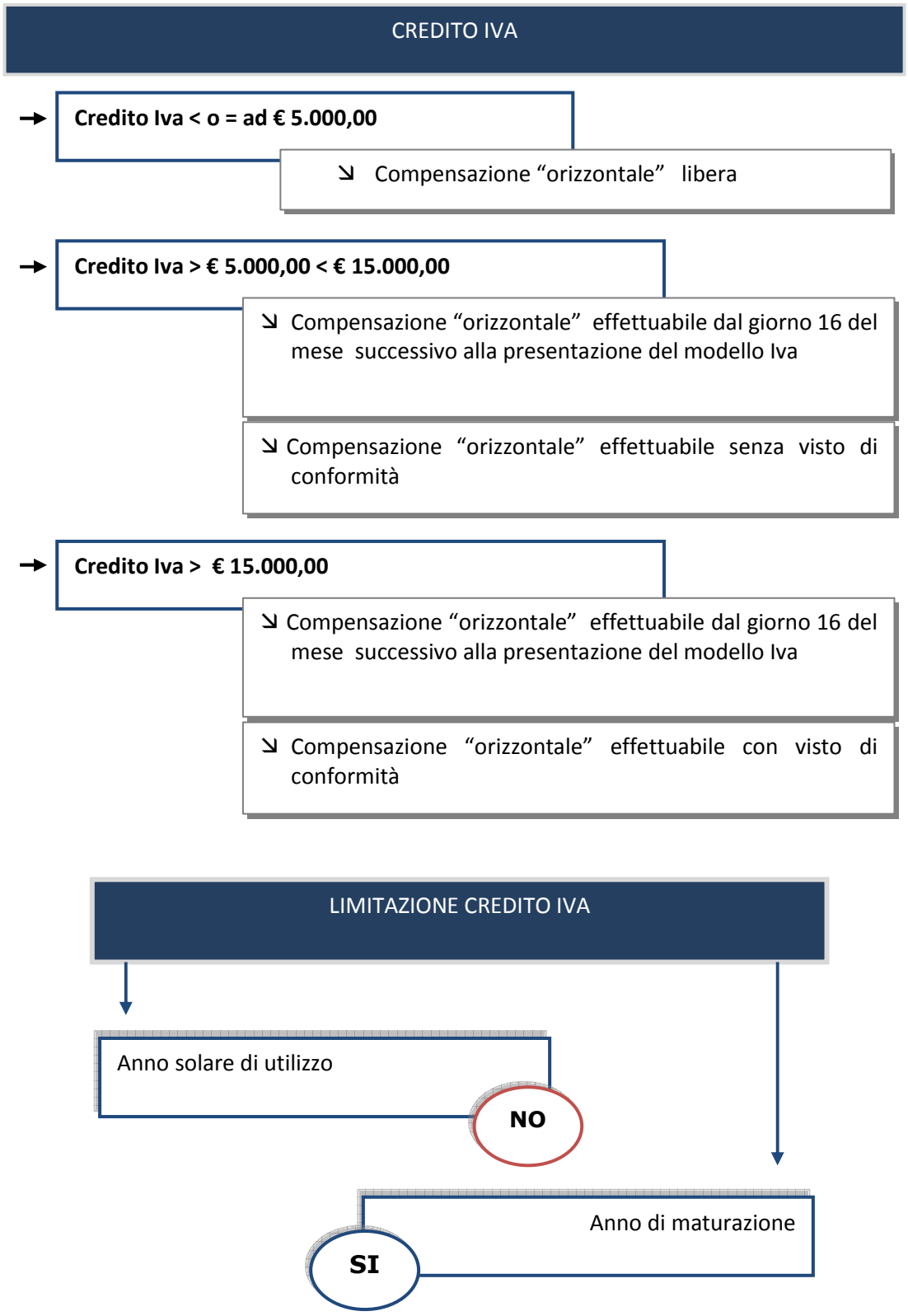
Clausole contrattuali		
Contenuto delle Clausole	**Nullità**	**Effetti**
Clausole che contengono deroghe a: → termine di pagamento → saggio degli interessi moratori → risarcimento costi di recupero	Se gravemente inique in danno del creditore	In base agli articoli 1339 e 1419 comma 2 del codice civile : le clausole imposte dalla legge sono di diritto inserite nel contratto anche in sostituzione di quelle difformi apposte dalle parti. La nullità di singole clausole non comporta la nullità del contratto quando le prime sono sostituite di diritto da norme imperative
Esclusione del diritto di applicare interessi di mora	▪ Si considera gravemente iniqua; ▪ nullità assoluta ▪ non ammesso a prova contraria	
Esclusione del risarcimento dei costi sostenuti per il recupero di somme non tempestivamente corrisposte	Si presume gravemente iniqua	
Se il debitore è una PA: ▪ clausole con cui si predetermina o modifica la data di ricevimento della fattura	Nullità dichiarata d'ufficio dal giudice	

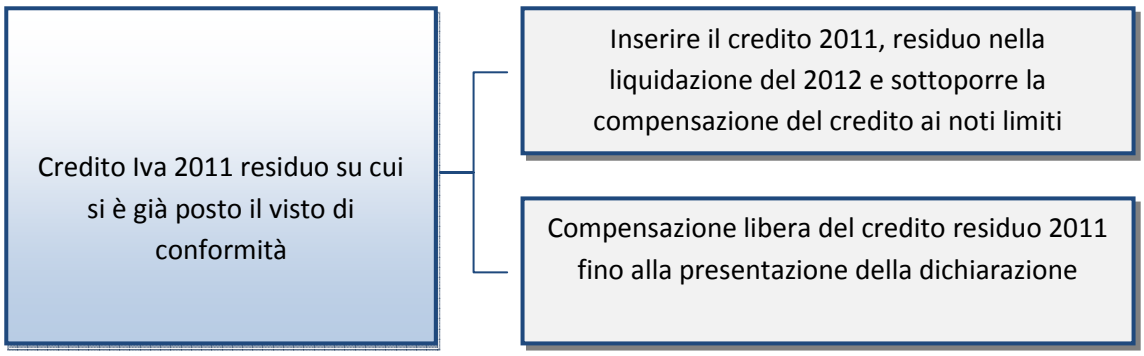
Sanzioni per la violazione delle norme	
Non applicazione degli interessi di mora	**Nullità** (in ogni caso)
Predeterminazione o modifica della data di ricevimento della fattura	**Nullità** (in ogni caso) se la controparte e pubblica
Esclusione del risarcimento delle spese di recupero del credito	**Nullità** salvo prova contraria

Addebito delle spese di recupero del credito	
Spese forfettarie (40 euro)	Da risarcire solo per il decorso del termine di pagamento
Ulteriore spese di recupero	Da provare (onere del creditori)

SCADENZE E CONTROLLI DI GENNAIO 2013

Compensazione crediti 2012 dal 16 gennaio





COMPENSAZIONE CREDITO IVA > 5.000		
Credito	**Presentazione dichiarazione**	**Compensazione credito a partire dal**
Iva dell'anno 2012	In forma autonoma a febbraio 2013 (primo mese ammesso)	16.03.2013
	In forma unificata a maggio 2013 (primo mese ammesso)	16.06.2013
	In forma unificata a settembre 2013 (primo mese ammesso)	16.10.2013

Il controllo degli accertamenti notificati entro il 31.12.2012

DICHIARAZIONE	TERMINI PER L'ACCERTAMENTO		TERMINI per l'iscrizione a ruolo a seguito di controllo formale
Anno d'imposta	**se presentata**	**se omessa**	
1999	31.12.2004	31.12.2005	Prescritto
2000	31.12.2005	31.12.2006	"
2001	31.12.2006	31.12.2007	"
2002	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2005
2003	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2006
2004	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2007
2005	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2008
2006	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2009
2007	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2010
2008	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2011
2009	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2012
2010	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2013
2011	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2014

I termini di decadenza degli accertamenti entro fine anno

IL CONTROLLO

	Termine di notifica	Periodo d'imposta in scadenza
CARTELLE DI PAGAMENTO		
Controllo automatizzato (articolo 36-bis del D.P.R. 600/73 e 54-bis del D.P.R. 633/72	Entro il 31 dicembre del terzo anno successivo	2008
Controllo formale (articolo 36 ter del D.P.R. 600/73)	Entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	2007
AVVISI DI ACCERTAMENTO		
In caso di presentazione della dichiarazione	Entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione	2007

In caso di omessa presentazione della dichiarazione	Entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui sarebbe dovuta essere presentata la dichiarazione	2006
In presenza di reato tributario	Entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione	2003
In presenza di reato tributario e dichiarazione omessa	Entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui sarebbe dovuta essere presentata la dichiarazione	2001
ICI	Entro il 31 dicembre del quinto anno dal versamento	2007

Principio di cassa allargato

COMPETENZA

l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere attribuito al periodo d'imposta al quale tali operazioni si riferiscono

CASSA

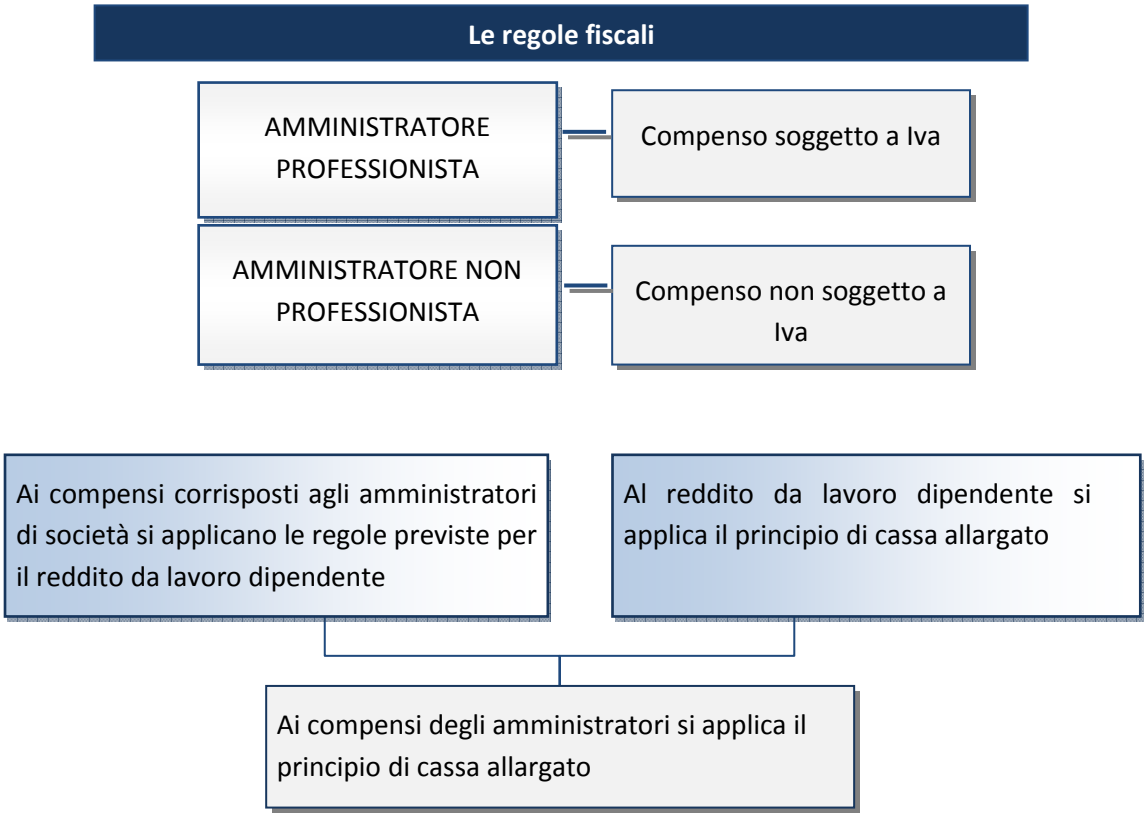
i proventi e i componenti negativi devono essere attribuiti a un periodo d'imposta sulla base della reale movimentazione di fondi

Le regole da seguire

Reddito d'impresa	Criterio di competenza
Reddito di lavoro dipendente	Criterio di cassa
Reddito di lavoro autonomo	Criterio di cassa

TASSAZIONE REDDITI
Compensi relativi al 2012 e percepiti entro il 14.01.2013
Tassazione nel 2012
Principio di cassa allargato

A chi si applica il principio di cassa allargato
Lavoratori dipendenti e assimilati
Amministratori


Le regole fiscali
AMMINISTRATORE PROFESSIONISTA
Compenso soggetto a Iva
AMMINISTRATORE NON PROFESSIONISTA
Compenso non soggetto a Iva
Ai compensi corrisposti agli amministratori di società si applicano le regole previste per il reddito da lavoro dipendente
Al reddito da lavoro dipendente si applica il principio di cassa allargato
Ai compensi degli amministratori si applica il principio di cassa allargato

Al reddito da lavoro autonomo **NON** si applica il principio di cassa allargato

Ai compensi corrisposti agli amministratori – professionisti si applicano le regole previste per il reddito da lavoro autonomo

Ai compensi degli amministratori - professionisti **NON** si applica il principio di cassa allargato

Compenso amministratore

Compenso dipendenti

SÌ

NO

Principio di cassa allargato

DEDUCIBILITÀ IN CAPO AL LAVORATORE AUTONOMO DEL COMPENSO AI DIPENDENTI

Principio di cassa

		Imponibilità percipiente	Deducibilità erogante
Compensi Amministratori Anno 2012	Erogati entro il 31.12.2012	Reddito 2012	Deducibilità 2012
	Erogati entro il 14.1.2013	Reddito 2012 (Amm. senza P. IVA)	Deducibilità 2012
		Reddito 2013 (Amm. con P. IVA)	Deducibilità 2013
	Erogati dal 15.1.2013 al 31.12.2013	Reddito 2013	Deducibilità 2013

AUMENTO ALIQUOTA IVA

Elenco delle principali modifiche all'art. 16, D.P.R. 633/1972

DECORRENZA (Provvedimento)	Aliquota ORDINARIA (art. 16, co. 1)	Aliquota (2) RIDOTTA (Tab. A - Parte II)	Aliquota (2) RIDOTTA (Tab. A - Parte III)	Aliq. (3) (4) MAGGIOR. Tab. B
dall'1.1.1973 (art. 16, D.P.R. 633/1972)	12%	6%	6%	18%
dal 9.7.1974 (art. 1, co. 1, D.L. 254/1974 conv. con L. 383/1974)	"	"	"	30%
dall'8.2.1977 (art. 12, co. 1, D.L. 15/1977 conv. con L. 102/1977)	14%	"	"	35%
dall'1.1.1981 (art. 1, co. 1, L. 889/1980)	15%	8%	8%	"
dal 5.8.1982 (art. 1, co. 1, D.L. 697/1982 conv. con L. 887/1982	18%	10%	10%	38%
dall'1.1.1985 (art. 1, co. 1, D.L. 853/1984 conv. con L. 17/1985) (1)	"	2%	9%	"
dal 30.7.1988 (art. 1, D.L. 202/1989 conv. con L. 263/1989	19%	"	"	"
dall'1.1.1989 (art. 34, co. 1, D.L. 69/1989 conv. con L. 154/1989)	"	4%	"	"
dall'1.1.1993 (art. 36, co. 5, D.L. 331/1993 conv. con L. 427/1993)	"	"	"	___
dal 24.2.1995 (art. 10, co. 1, D.L. 41/1995 conv. con L. 85/1995	"	"	10%	___
dall'1.10.1997 (art. 1, co. 1, D.L. 328/1997 conv. con L. 410/1997)	20%	4%	10%	___
dal 17.09.2011. (D.L. 138/2011 conv. con modif. L. 148/2011)	21%	4%	10%	___

(1) Il D.M. 28.2.1985 ha sostituito la Tab. A inserendo nella Parte II i prodotti soggetti ad aliquota del 2% e nella Parte III quelli soggetti ad aliquota del 9%.
(2) Va precisato che ulteriori disposizioni di legge hanno previsto speciali aliquote d'imposta applicabili a particolari beni e servizi
(3) Dall'1.1.1993 i beni elencati nella Tab. B sono caratterizzati dall'indetraibilità oggettiva.
(4) Dall'1.1.1993 le cessioni e le importazioni dei beni indicati nella Tab. B sono soggette ad aliquota del 19% (art. 36, co. 5, D.L. 331/1993, conv. con modif. con L. 427/1993), elevata al 20% dall'1.10.1997 (art. 1, co. 1, D.L. 328/1997, conv. con modif. con L. 410/1997).

ALIQUOTA IVA ORDINARIA DAL 1 LUGLIO 2013 → **Dal 21%** → **Al 22%**

AUMENTO DEDUZIONI IRAP

DEDUZIONE IRAP – CUNEO FISCALE PERIODO D'IMPOSTA 2012/2013			
DONNE E GIOVANI FINO A 35 ANNI		ALTRI SOGGETTI	
Regioni del sud	***Altre regioni***	***Regioni del sud***	***Altre regioni***
15.200	10.600	9.200	4.600

DEDUZIONE IRAP – CUNEO FISCALE PERIODO D'IMPOSTA 2014			
DONNE E GIOVANI FINO A 35 ANNI		ALTRI SOGGETTI	
Regioni del sud	***Altre regioni***	***Regioni del sud***	***Altre regioni***
21.000	13.500	15.000	7.500

GUIDA OPERATIVA

NIENTE IRAP PER I PICCOLI AUTONOMI

QUANDO MANCA L'AUTONOMA ORGANIZZAZIONE
✓ non avvalersi di lavoratori dipendenti o assimilati; ✓ impiegare, anche mediante locazione, beni strumentali, per un valore non superiore a dei limiti fissati da un decreto del Ministero

IL FONDO
Viene istituito, a decorrere dal 2014, un fondo destinato a escludere dall'Irap le persone fisiche che svolgono un'attività d'impresa o professionale e che non si avvalgono di lavoratori dipendenti e assimilati
L'APPLICAZIONE
L'esclusione spetterà a quei soggetti che impiegano, anche mediante locazione, beni strumentali il cui ammontare massimo sarà determinato con decreto del ministero dell'Economia
L'ENTRATA IN VIGORE
Il limite ai beni strumentali viene fissato con riferimento al periodo d'imposta 2014, per cui ancora per il 2013 continueranno a esservi tutti i dubbi sull'assoggettamento a Irap delle piccole attività

RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

NUOVI TERMINI	
DATA DI POSSESSO	1 gennaio 2013
DATA PERIZIA	30 giugno 2013
DATA VERSAMENTO IMPOSTA	30 giugno 2013

Oggetto della rivalutazione

- **terreni edificabili** ed i **terreni con destinazione agricola** posseduti all'1.1.2013, a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi
- **partecipazioni non quotate in mercati regolamentati**, possedute all'1.1.2013, a titolo di proprietà e usufrutto

	ADEMPIMENTI	EFFETTI
RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI	1. Redazione perizia giurata del valore all'1.1.2013; 2. versamento dell'imposta sostitutiva (unica soluzione o prima rata) pari al: - 4% (partecipazioni qualificate); - 2% (partecipazioni non qualificate); del valore risultante dalla perizia.	Rilevanza del valore (costo) rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza ex art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR.
	ADEMPIMENTI	**EFFETTI**
RIVALUTAZIONE TERRENI EDIFICABILI E A DESTINAZIONE AGRICOLA	1. Redazione perizia giurata del valore all'1.1.2013; 2. versamento dell'imposta sostitutiva (unica soluzione o prima rata) pari al 4% del valore risultante dalla perizia.	Rilevanza del valore (costo) rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza ex art. 67, comma 1, lett. a) e b), TUIR.

TERMINE PER RIMBORSO IMPOSTA SOSTITUVA

→ **Agenzia Entrate**

↳ 48 mesi dalla data di effettuazione del pagamento dell'imposta

→ **Giurisprudenza**

↳ due anni dalla data in cui si è verificato il presupposto per la restituzione dell'imposta

→ **Decreto sviluppo**

↳ 48 mesi dalla data di effettuazione del pagamento dell'imposta

ELENCHI CLIENTI E FORNITORI PER PRODUTTORI AGRICOLI

ELENCHI CLIENTI E FORNITORI PER PRODUTTORI AGRICOLI
Per rendere più efficienti le attività di controllo sulla rintracciabilità dei prodotti agricoli e alimentari, dovranno inviare l'elenco clienti e fornitori anche i produttori agricoli esonerati dall'Iva, cioè quelli con un volume d'affari non superiore a 7.000 euro.

REGIME DI ESONERO PER I PRODUTTORI AGRICOLI
ADEMPIMENTI
✓ Non sono tenuti a versare alcunché a titolo di Iva ✓ Sono esonerati dagli obblighi documentali e contabili: fatturazione, registrazione, liquidazione periodica; comunicazione dati, versamento e dichiarazione annuale; ✓ E' necessario conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali d'importazione numerandole progressivamente. ✓ Rimane l'obbligo di richiedere o di mantenere il numero di partita Iva ✓ Il regime cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui è superato il limite di 7.000 €. ✓ Il contribuente può decidere di rinunciare a tale regime, tale rinuncia si concretizza mediante comportamento concludente seguito da apposita comunicazione. La rinuncia è vincolante fino a revoca per almeno 3 anni
OBBLIGHI DEGLI ACQUIRENTI
Gli acquirenti di beni o servizi da agricoltori esonerati se li utilizzano nell'esercizio delle imprese: ✓ devono emettere, con le modalità e nei termini ordinari, una regolare fattura, denominata, autofattura o fattura per l'acquisto, con separazione dell'Iva; ✓ la fattura deve essere registrata separatamente nel registro degli acquisiti. Una copia, inoltre, deve essere consegnata al produttore agricolo, il quale deve numerarla e conservarla; ✓ l'imposta è detraibile per l'acquirente. Gli acquirenti devono indicare nella dichiarazione Iva, in modo separato, l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni per le quali hanno emesso la c.d. autofattura.

NOVITA' 2013 IN TEMA DI FATTURAZIONE IVA

PRINCIPI GENERALI
La direttiva sulla fatturazione 2010/45/Ue, recepita con la legge di stabilità 228/2012, introduce regole standardizzate per la fatturazione delle operazioni soggette a Iva. Lo scopo delle nuove disposizioni è l'unificazione dei comportamenti contabili degli operatori europei, in vista del superamento del regime transitorio dell'Iva.
FATTURA SEMPLIFICATA
Nella fattura semplificata si può identificare il cessionario (committente) solo con la partita Iva o il codice fiscale, per chi è stabilito in Italia (numero identificativo Iva del Paese di stabilimento per i soggetti passivi di altro Stato Ue). Si indica in modo sintetico l'oggetto dell'operazione e si può indicare, al posto di imponibile e imposta, l'importo totale o i dati per calcolare l'Iva
OPERAZIONI EXTRATERRITORIALI
Viene ampliata l'area delle operazioni soggette all'obbligo di fatturazione, includendo le operazioni extraterritoriali, quando effettuate da soggetti passivi stabiliti nel territorio nazionale. Ne derivano conseguenze positive, in relazione al rimborso dell'imposta spettante agli operatori nazionali, in base all'articolo 30, comma 3, lettera d) del Dpr 633/1972.
CESSIONARIO SEMPRE IDENTIFICATO
Il nuovo articolo 21 del Dpr 633/72 aumenta il valore informativo della fattura inserendo l'obbligo di indicare la partita Iva del cessionario/committente nazionale o Ue anche se non è debitore dell'imposta ovvero del codice fiscale del soggetto nazionale che agisce quale consumatore finale. Quest'ultimo adempimento è necessario anche per rispondere alle regole dell'elenco clienti e fornitori.
TRATTAMENTO DEGLI ACCONTI
In base alle nuove regole di derivazione europea è prevista l'irrilevanza degli acconti versati sulle forniture di beni, che non debbono essere più fatturati dal cedente né contabilizzati mediante integrazione dal cessionario. Invece, è confermata la rilevanza degli acconti sulle prestazioni di servizi.
FATTURA DIGITALE PIÙ SEMPLICE
Le procedure di fatturazione elettronica sono caratterizzate dai requisiti di autenticità e integrità del documento che possono essere assicurati mediante una «procedura affidabile di controllo di gestione». L'agenzia delle Entrate, con decreto, definirà le regole valide per la compilazione e la conservazione delle fatture elettroniche.
OBBLIGO DI INTEGRAZIONE
Confermato l'obbligo di integrazione delle fatture emesse anticipatamente alla consegna dei beni, secondo quanto previsto dall'articolo 6, comma 4, Dpr 633/1972.
FATTURAZIONE DIFFERITA
Si amplia la facoltà di fatturazione differita anche per le prestazioni di servizi e viene fissato un termine dilatorio per la fatturazione delle operazioni intracomunitarie.
MOMENTO IMPOSITIVO
Il momento di rilevanza della transazione è identificato nel momento di partenza dei beni dal territorio di origine con rilevanza sia per il cedente che per il cessionario.

01 | IL MOMENTO IMPOSITIVO
La legge 228/2012 ha riscritto l'articolo 39 del Dl 331/1993, sul tema del momento impositivo delle operazioni intracomunitarie. Rispetto al testo previgente, la nuova disposizione si riferisce sia alle cessioni che alle acquisizioni. Tuttavia, va notato che la norma comunitaria si preoccupa di regolare soltanto gli acquisti intracomunitari e non anche le cessioni, per le quali valgono le disposizioni generali.
02 | LA SOSPENSIONE
L'articolo 39 del Dl 331/1993 in vigore dal 1° gennaio ripropone i casi di sospensione dell'operazione, già previsti nel previgente testo, richiamando le ipotesi descritte dall'articolo 6, comma 1, secondo periodo, del Dpr 633/1972, quali le vendite "a prova" o quelle regolate da contratto estimatorio.
03 | IL TERMINE
Si prevede che il regime sospensivo termina «comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna» dei beni. La disposizione è criticabile ove si consideri che la limitazione temporale imposta dalla norma nazionale può non trovare corrispondenza nelle legislazioni dello Stato membro in cui è stabilita la controparte dell'operazione (sia cedente che cessionario), dando così luogo a situazioni di imbarazzo giuridico e contabile.
04 | IL MANCATO RECEPIMENTO
Si è omesso di recepire l'articolo 17, paragrafi 2 e 3 della direttiva 2006/112/CE, ove sono compiutamente regolati i regimi sospensivi dell'operazione, a riguardo del momento di inizio e cessazione della sospensione.

TOBIN TAX

	Azioni/strumenti partecipativi	Derivati	Operazioni ad alta frequenza
Oggetto	**Trasferimento della proprietà di azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi di cui al sesto comma dell'articolo 2346 del codice civile**, emessi da società residenti nel territorio dello Stato, **nonché di titoli rappresentativi dei predetti strumenti** indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente.	Derivati che abbiano come sottostante prevalente le azioni e glil strumenti partecipativi di cui **al sesto comma dell'articolo 2346 del codice civile**	Le operazioni su azioni, strumenti finanziari partecipativi e derivati che avvengano per il tramite di strumenti informatici ed avvengano in tempi molto ristretti.
Base imponibile	Valore delle transazioni regolate giornalmente relative al medesimo strumento finanziario e concluse nella stessa giornata operativa da un medesimo soggetto, ovvero il corrispettivo versato	In misura fissa, distinguendo a secondo della tipologia di operazione e del valore dell'operazione, come indicato nella Tabella n. 3 allegata alla Legge di stabilità.	Controvalore degli ordini annullati o modificati che in una giornata di borsa superino la soglia numerica stabilita con il decreto attuativo.
Aliquota	Le aliquote sono pari: ➢ allo 0, 20%; ➢ allo 0,10% per le operazioni all'interno dei mercati regolamenti Solo per l'anno **2013** le aliquote sono pari: ➢ allo 0, 22%; ➢ allo 0,12% per le operazioni all'interno dei mercati regolamenti.	Misura fissa (Tabella 3, Allegata alla Legge di Stabilità)	0,2%

Soggetti passivi	Il soggetto a favore del quale avviene il trasferimento.	Ciascuna delle controparti dell'operazione	Soggetto per conto del quale sono eseguiti gli ordini.
Modalità di versamento	Nel caso in cui non intervegano intermediari l'imposta è versata direttamente dal contribuente. Nel caso in cui intervegano intermediari (banche, società fiduciarie, imprese di investimento) saranno quest'ultimo obbligati al versamento.	-	-
Termini di versamento	L'imposta andrà versata entro il 16 del mese successivo a quello di **trasferimento della proprietà.**	L'imposta andrà versata entro il 16 del mese successivo a quello di **conclusione del contratto**.	Si rinvia al comma 494 che regola i termini di versamento delle imposte sui derivati e sulle azioni e strumenti partecipativi.
Decorrenza della nuova imposta	**1° Luglio 2013**	**1° Marzo 2013**	**1° Marzo 2013** per le negoziazioni al alta frequenza di **azioni e titoli partecipativi.** **1° Luglio 2013** per le negoziazioni al alta frequenza di **derivati.**

CREDITO D'IMPOSTA

Periodo	Contenuto della norma
Credito d'imposta nel triennio 2007 - 2009	Ai sensi del **comma 282 della Finanziaria 2007, integrato da quanto precisato dalla C.M. 46/E/2008, par. 5.1**, l'agevolazione fiscale introdotta consisteva nel riconoscimento di un credito d'imposta che presentava le seguenti caratteristiche: √ non poteva essere chiesto a rimborso; √ poteva essere utilizzato in compensazione ai fini dei versamenti Ires e Irap dovuti per il periodo d'imposta in cui sono stati sostenuti i costi per ricerca e sviluppo che hanno originato il credito stesso; l'eventuale eccedenza era compensabile solo a decorrere dal mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato concesso il credito; √ non era soggetto al limite annuale di utilizzo in compensazione fissato pari ad Euro 250.000, (introdotto dalla Finanziaria 2008, art. 1, c. 53, per tutti i crediti d'imposta indicati nel Quadro RU del Modello Unico, con la sola eccezione del credito per attività di ricerca e sviluppo; √ non concorreva alla formazione del reddito imponibile ai fini Ires né alla determinazione del valore della produzione ai fini Irap; √ non rilevava ai fini della determinazione della quota deducibile ai fini Ires di interessi passivi, ai sensi dell'art. 96, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; √ non rilevava ai fini della determinazione della quota deducibile ai fini Ires delle spese e degli altri componenti negativi (diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale) di cui all'art. 109 c. 5, D.P.R. 917/1986;

	√ la Comunità europea, con decisione C-2007-6042 del 11 dicembre 2007, ha stabilito che il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo non configurava un **aiuto di Stato**.
Credito d'imposta nel biennio 2011 - 2012	L'agevolazione è stata istituita, in via sperimentale, per il biennio 2011-2012, dall'art. 1, D.L. 70/2011, in favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca in università o enti pubblici di ricerca. In seguito, è stata chiarita e integrata dal: √ Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 9 settembre 2011 n. 2011/130237; √ Risoluzione dell'Agenzia delle entrate 12 settembre 2011 n. 88. Si prevedeva che: √ il bonus competeva in misura pari al 90% dell'eccedenza degli investimenti in ricerca realizzati nel periodo d'imposta agevolato rispetto alla media degli investimenti, sempre in ricerca, effettuati nel triennio 2008-2010; √ il bonus si applicava agli investimenti realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012; √ il calcolo avveniva utilizzando l'approccio cosiddetto "incrementale", cioè premiando le imprese che aumentano i propri investimenti nella ricerca rispetto al passato; √ il credito d'imposta era utilizzabile in compensazione, mediante modello F24, ed è fruibile, per ciascuno dei periodi d'imposta agevolabili, in tre quote annuali di pari importo, a partire dal giorno successivo a quello di realizzazione dell'investimento incrementale; √ il bonus non era utilizzabile per compensare:

	- contributi previdenziali e assistenziali; - premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali; - altre entrate individuate con decreto del ministro dell'economia, di concerto con i ministri competenti per settore.
A partire dal 2013	I commi 95 a 97, dell'art. 1, della L. 228/2012 (Legge di stabilità per il 2013), con la finalità di incentivare lo sviluppo qualitativo delle imprese italiane, prevedono la concessione di un credito d'imposta in favore delle imprese e reti d'impresa che affidano attività di ricerca e sviluppo a università, enti pubblici di ricerca o organismi di ricerca, ovvero che realizzano direttamente investimenti in ricerca e sviluppo. In base al disposto del comma 97, dell'art. 1, della Legge di Stabilità per il 2013, il ministro dell'Economia e delle finanze e il ministro dello Sviluppo economico, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, riferiscono alle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari in merito all'individuazione e alla quantificazione dei trasferimenti e dei contributi di cui al comma 95 ai fini dell'adozione delle conseguenti iniziative di carattere normativo. Non resta dunque che attendere le procedure attuative del credito d'imposta ad opera del ministro dell'Economia e delle finanze di concerto con il ministro dello Sviluppo economico.

SOCIETA' AGRICOLE

L'articolo 1, comma 1093 della legge n. 296/06 (finanziaria 2007), aveva previsto la possibilità per le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola, ai sensi dell'articolo 2 del Decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 93, di optare per la determinazione catastale del reddito, ex articolo 32 del Tuir.

L'articolo 1, comma 1094, della legge n. 296/06 (finanziaria 2007) prevedeva la possibilità per le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, di determinare il reddito applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%.

Novità

La legge di stabilità 2013 (art. 1,co. 513, L.228/2012), abroga le citate previsioni normative con efficacia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014.

MODELLO 730

E' esonerato dalla presentazione della dichiarazione il contribuente che possiede esclusivamente le seguenti tipologie di reddito

- Fabbricati non locati
- Lavoro dipendente o pensione
- Lavoro dipendente o pensione + fabbricati non locati
- Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa compresi i lavori a progetto. *Sono escluse le collaborazioni di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale rese in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche*
- Redditi esenti
- Redditi soggetti ad imposta sostitutiva (*interessi sui BOT o sugli altri titoli del debito pubblico*)
- Redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta (*interessi sui conti correnti bancari o postali; redditi derivanti da lavori socialmente utili).*

Casi di esonero della presentazione della dichiarazione con limite di reddito
È esonerato dalla presentazione della dichiarazione il contribuente che possiede esclusivamente i redditi indicati nella prima colonna, nei limiti di reddito previsti nella seconda colonna, se si sono verificate le condizioni descritte nella terza colonna. ***Il reddito complessivo deve essere calcolato senza tener conto del reddito derivante dall'abitazione principale e dalle sue pertinenze.***

Tipo di reddito	**Limite di reddito** (uguale o inferiore)	Condizioni
Terreni e/o fabbricati	**500**	
Lavoro dipendente o assimilato + altre tipologie di reddito	**8.000**	Periodo di **lavoro** o **pensione** non inferiore a 365 giorni *Se il sostituto d'imposta ha operato le ritenute il contribuente può recuperare il credito presentando la dichiarazione. In questi casi spettano le detrazioni per coniuge e familiari a carico e non sono dovute le addizionali regionali e comunali.*
Pensione + altre tipologie di reddito	**7.500**	
Pensione + terreni	**7.500 (Pensione)** **185,92 (terreni)**	
Pensione + altre tipologie di reddito	**7.750**	Periodo di **pensione** non inferiore a 365 giorni. Contribuente di età **pari o superiore a 75 anni.** *Se il sostituto d'imposta ha operato le ritenute il contribuente può recuperare il credito presentando la dichiarazione.* *In questi casi spettano le detrazioni per coniuge e familiari a carico e non sono dovute le addizionali regionali e comunali.*
Assegno periodico corrisposto dal coniuge + altre tipologie di reddito. *È escluso l'assegno periodico destinato al mantenimento dei figli*	**7.500**	
Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e altri redditi per i quali la detrazione prevista non è rapportata al periodo di lavoro. Esempi: *compensi percepiti per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente dal Servizio sanitario nazionale, redditi da attività commerciali occasionali, redditi da attività di lavoro autonomo occasionale*	**4.800**	
Compensi derivanti da attività sportive dilettantistiche	**28.158,28**	

Contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili che si trovano nella seguente condizione:

IMPOSTA LORDA

→ - **DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA**

→ - **DETRAZIONI PER REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE, PENSIONE E/O ALTRI REDDITI -**

→ - **RITENUTE =**

↳ **IMPORTO NON SUPERIORE A EURO 10,33**

RACCOLTA DATI 730/2013 (anno 2012)

PROSPETTO DEI FAMILIARI

COGNOME E NOME	PARENTELA[1]	COD. FISC. (non indicare per figli non residenti)	MESI A CARICO[2]	Reddito del familiare[3]	% detrazione[4]

VARIAZIONI ANAGRAFICHE

Situazione familiare	Data	Allegato
MATRIMONIO		☐ Allegato certificato
SEPARAZIONE/DIVORZIO (specificare):		☐ Allegato atto/sentenza
DECESSI/NASCITE (specificare):		☐ Allegato certificato
RESIDENZA		☐ Allegato certificato
Altro (specificare):		☐ Allegato .....
Nel caso di separazione e divorzio, verificare dalla documentazione ufficiale le modalità di affidamento dei figli, in quanto incidono sulla detrazione fiscale spettante		

[1] *C = coniuge – F1 = primo figlio – F = figli oltre il primo – A = altro familiare – D = figlio disabile*

[2] *Possono essere considerati a carico i membri della propria famiglia che nel 2010 non hanno posseduto un reddito complessivo superiore ad* ***€2.840,51*** *al lordo degli oneri deducibili. Il coniuge non legalmente ed effettivamente separato e i figli (compresi i figli naturali riconosciuti, adottivi, affidati o affiliati) possono essere a carico, anche se non conviventi. Gli altri familiari (coniuge separato, genitori, discendenti dei figli, generi e nuore, suoceri, fratelli e sorelle, nonni e nonne) per essere considerati a carico devono convivere con il contribuente (o ricevere assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria).*

[3] *La compilazione di questa casella serve per verificare la condizione di familiare a carico e la eventuale differente attribuzione della detrazione per figli a carico.*

[4] *La percentuale di detrazione è, solitamente, del 50% per ciascun genitore. È ammessa l'attribuzione del 100% al genitore con reddito superiore.*

Scelta per la destinazione dell'8‰ dell'Irpef

Si prega di firmare per operare la scelta della destinazione dell'8‰ dell'Irpef. Viene richiesta preventivamente la scelta per esigenze di natura tecnica, dovendo predisporre la dichiarazione dei redditi in formato telematico.

Stato	Chiesa Cattolica	Unione Chiese cristiane avventiste del 7° giorno	Assemblee di Dio in Italia
Unione delle Chiese Metodiste e Valdesi	Chiesa Evangelica Luterana in Italia	Unione Comunità Ebraiche Italiane	Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia ed esarcato per l'Europa Meridionale
Chiesa apostolica in Italia			

IN CASO DI SCELTA NON ESPRESSA DA PARTE DEL CONTRIBUENTE, LA RIPARTIZIONE DELLA QUOTA D'IMPOSTA NON ATTRIBUTITA SI STABILISCE IN PROPORZIONE ALLE SCELTE ESPRESSE.

Scelta per la destinazione del 5‰ dell'Irpef

Si prega di firmare per operare la scelta della destinazione del 5‰ dell'Irpef. Viene richiesta preventivamente la scelta per esigenze di natura tecnica, dovendo predisporre la dichiarazione dei redditi in formato telematico.

Sostegno del volontariato, delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle associazioni di promozione sociale e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art.10, co.1, lett. a), del D.Lgs. n.460/97 Firma ..... Codice fiscale beneficiario (eventuale) |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|	**Finanziamento della ricerca scientifica e della università** Firma ..... Codice fiscale beneficiario (eventuale) |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|
Finanziamento della ricerca sanitaria Firma ..... Codice fiscale beneficiario (eventuale) |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|	**Finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici** Firma .....
Sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza Firma	**Sostegno alle Ass. sport. dilett. riconosciute dal CONI a norma di legge che svolgono una importante attività di interesse sociale** Firma ..... Codice fiscale beneficiario (eventuale) |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

LEGGE n.196/2003 - Legge sulla *privacy*

La L. n.196/03 disciplina il trattamento dei dati personali; la legge prevede che al soggetto interessato vengano fornite le seguenti informazioni:
I dati raccolti saranno trattati in modo lecito, secondo correttezza e con la massima riservatezza, saranno organizzati e conservati in archivi informativi e/o cartacei e saranno utilizzati per l'elaborazione/predisposizione della/e dichiarazioni dei redditi del cliente. I dati trattati non saranno comunicati a terzi estranei allo Studio In occasione delle operazioni di trattamento dei Vostri dati personali, a seguito di Vostra eventuale segnalazione o di elaborazione dei documenti da voi consegnati, lo Studio può venire a conoscenza di dati che la legge definisce "sensibili" (dati personali idonei a rilevare l'origine razziale ed etnica, le convinzioni religiose, filosofiche o di altro genere, le opinioni politiche, l'adesione a partiti, sindacati, associazioni od organizzazioni a carattere religioso, filosofico, politico o sindacale, nonché i dati personali idonei a rilevare lo stato di salute e la vita sessuale del cliente). **La legge prevede la possibilità di trattamento di dati sensibili soltanto con il consenso scritto dell'interessato.** La preghiamo, quindi, di voler sottoscrivere la presente come ricevuta dell'informativa avuta e come consenso scritto al trattamento dei Vostri dati e in particolare di quelli sensibili, pena l'impossibilità di procedere al trattamento stesso.

CONSENSO AL TRATTAMENTO DEI DATI

Il sottoscritto, ..., in qualità di conferente l'incarico, dichiara di aver ricevuto completa informativa ai sensi dell'art.13 della L. n.196/03 ed esprime il proprio consenso al trattamento dei dati che riguardano l'elaborazione/predisposizione della propria dichiarazione dei redditi con particolare riferimento ai dati "sensibili".

Firma del cliente

_____.

Con l'apposizione della firma nel presente riquadro il **cliente dichiara** di conferire l'incarico allo Studio di:

- ❑ predisporre
- ❑ predisporre e trasmettere telematicamente
- ❑ trasmettere telematicamente

la propria dichiarazione dei redditi, confermando di aver fornito ogni informazione necessaria al compimento dell'incarico, ed esonerando lo Studio da ogni responsabilità connessa o conseguente l'eventuale inesattezza e/o incompletezza della documentazione consegnata.

Data: ..... Firma del cliente: .....

QUADRO A E QUADRO B

TERRENI E FABBRICATI
A supporto stampare il brogliaccio IMU di fabbricati e terreni

❑ **DA COMPILARE NEL CASO NON CI SIANO VARIAZIONI:**

IL SOTTOSCRITTO DICHIARA CHE LA SITUAZIONE DEI **TERRENI** DICHIARATA LO SCORSO ANNO **NON È VARIATA**. SI IMPEGNA A COMUNICARE LE EVENTUALI VARIAZIONI CHE DOVESSERO AVVENIRE DOPO LA PRESENTE COMUNICAZIONE.

IL SOTTOSCRITTO DICHIARA DI ESSERE INFORMATO DEL FATTO CHE:

- la presentazione della Dichiarazione IMU va effettuata entro il **04 FEBBRAIO 2013** per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto nel 2012 e fino al 05 novembre 2012;
- che la stessa va presentata entro 90 giorni dalla variazione, se è intervenuta successivamente al 05 novembre 2012.

Firma del cliente .....

IL SOTTOSCRITTO DICHIARA CHE LA SITUAZIONE DEI **FABBRICATI** DICHIARATA LO SCORSO ANNO **NON È VARIATA**. SI IMPEGNA A COMUNICARE LE EVENTUALI VARIAZIONI CHE DOVESSERO AVVENIRE DOPO LA PRESENTE COMUNICAZIONE.

Firma del cliente .....

❑ **DA COMPILARE IN CASO DI VARIAZIONI:**

1. ACQUISTI O VENDITE

Categoria del Fabbricato o dati del terreno	Ubicazione	Acquisto/ Vendita	Immobile vincolato	Data	Allegato
		☐ Acquisto ☐ Vendita	☐ sì ☐ no		☐ Atto ☐ certificato
		☐ Acquisto ☐ Vendita	☐ sì ☐ no		☐ Atto ☐ certificato
		☐ Acquisto ☐ Vendita	☐ sì ☐ no		☐ Atto ☐ certificato
		☐ Acquisto ☐ Vendita	☐ sì ☐ no		☐ Atto ☐ certificato
		☐ Acquisto ☐ Vendita	☐ sì ☐ no		☐ Atto ☐ certificato

Note: allegare SEMPRE atto notarile o certificato catastale nei casi di ACQUISTO.

2. CANONI DI LOCAZIONE

Dati fabbricato/ubicazione e note varie	Canone annuo	Canone convenzionale	Immobile vincolato	Sfratto esecutivo?
	Euro _____,00	☐ sì ☐ no	☐ sì ☐ no	☐ sì ☐ no
	Euro _____,00	☐ sì ☐ no	☐ sì ☐ no	☐ sì ☐ no

	Euro _____,00	☐ sì ☐ no	☐ sì ☐ no	☐ sì ☐ no
	Euro _____,00	☐ sì ☐ no	☐ sì ☐ no	☐ sì ☐ no

ABITAZIONE PRINCIPALE PARZIALMENTE LOCATA – codice utilizzo 11 o 12
Vi è un immobile adibito ad abitazione principale locata parzialmente? SI _____ NO _____ **Se SI, il canone di locazione è:** A CANONE LIBERO _____ A CANONE CONCORDATO _____

IMMOBILI ESENTI DA IMU – QUADRO A COLONNA 9 EQUADRO B COLONNA 12
Vi è un terreno esente da IMU ma soggetto a IRPEF? SI _____ NO _____ (quadro A colonna 9) se barrata indica che il reddito dominicale è tassato con le vecchie regole Irpef, nonostante l'esenzione da IMU (es. terreni agricoli, siti in aree montane). **Vi è un fabbricato esente da IMU ma soggetto a IRPEF? SI _____ NO _____** (quadro B colonna 12) se barrata indica che il reddito fondiario è tassato con le vecchie regole Irpef, nonostante l'esenzione da IMU (es. immobili per usi culturali). **Solo per codici utilizzo immobile 2- 9 -15 .**

IMMOBILI STORICO - ARTISTICI
Vi è un fabbricato dotato di vincolo storico-artistico tra quelli posseduti? SI _____ NO _____ Se SI' è stato ricalcolato l'acconto versato al 30.11.2012? Allegare F24 e calcolo effettuato.

Allegare:

☐ modelli f24 attestanti il versamento IMU 2012 (acconti e saldi).

QUADRO C

REDDITI PERCEPITI
(allegare per ciascuna categoria interessata i relativi documenti giustificativi del reddito)

- ☐ n. _____ mod. CUD a seguito di lavoro dipendente o assimilato, pensione;
- ☐ indennità di maternità, mobilità, disoccupazione, malattia, infortunio (anche Inail);
- ☐ assegni dal coniuge separato o divorziato, con esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli con evidenze contabili o estratti conto in cui venga provato l'addebito; documentazione relativa all'assegno di mantenimento all'*ex* coniuge (atti tribunale, quietanze, ecc.);
- ☐ indennità e assegni percepiti per cariche pubbliche (consiglieri comunali, provinciali, ecc.);
- ☐ documentazione inerente prestazioni occasionali, cessioni di quote, plusvalenze su titoli, ecc.;
- ☐ n. _____ certificazioni dei redditi di partecipazione in società semplici, Snc, Sas, Srl trasparenti;
- ☐ n. _____ certificati degli utili percepiti da società;
- ☐ n. _____ certificazioni inerenti alle ritenute d'acconto subite;
- ☐ indennità per la perdita dell'avviamento corrisposte al conduttore per disposizione di legge a seguito di cessazione della locazione di immobili adibiti ad usi diversi da quello di abitazione.

Attenzione! Segnalare se esistono CUD già conguagliati!

Il sottoscritto attesta che oltre a quelle consegnate, non esistono altre certificazioni relative a redditi percepiti nel 2012 di lavoro dipendente o assimilato.

Data _____ Firma _____

QUADRO RW - attività ed investimenti all'estero

TRASFERIMENTI DA E VERSO L'ESTERO PER RAGIONI DIVERSE DAGLI INVESTIMENTI	
☐ √	Barrare la casella per segnalare trasferimenti da e verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli effettuati attraverso soggetti non residenti, senza il tramite di intermediari residenti, per ragioni diverse dagli investimenti all'estero e dalle attività estere di natura finanziaria, se l'ammontare complessivo di tali trasferimenti nel corso del periodo di imposta sia stato superiore a euro 10.000,00. Nell'ammontare complessivo vanno computati tutti i trasferimenti e, quindi, sia quelli verso l'estero che quelli dall'estero.

TRASFERIMENTI DA E VERSO L'ESTERO PER INVESTIMENTI
Segnalare la presenza di trasferimenti da, verso e sull'estero che nel corso dell'anno hanno interessato gli investimenti e le attività sotto indicate, se l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso dell'anno, computato tenendo conto anche dei disinvestimenti, sia stato superiore a €10.000,00. Quest'obbligo sussiste anche se al termine del periodo d'imposta i soggetti interessati non detengono investimenti all'estero né attività estere di natura finanziaria, in quanto a tale data è intervenuto, rispettivamente, il disinvestimento o l'estinzione dei rapporti finanziari.

❑ √	ATTIVITÀ FINANZIARIE ESTERE (EMESSE DA NON RESIDENTI, COMPRESI I TITOLI PUBBLICI ITALIANI EMESSI ALL'ESTERO)
❑ √	IMMOBILI ALL'ESTERO, IN QUALSIASI PAESE, LOCATI OPPURE TENUTI A DISPOSIZIONE
❑ √	BENI MOBILI SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE ECONOMICA (GIOIELLI E PREZIOSI, OPERE D'ARTE, YATCH)
❑ √	ATTIVITÀ FINANZIARIE ITALIANE (EMESSE DA RESIDENTI, COMPRESI I TITOLI DEGLI ENTI ED ORGANISMI INTERNAZIONALI EQUIPARATI AI TITOLI DI STATO) Barrare solo se vi è stata la cessione o il rimborso, suscettibili di generare plusvalenze imponibili
❑ √	POLIZZE DI ASSICURAZIONE SULLA VITA Segnalare solo quando il contratto non è concluso per il tramite di un intermediario finanziario italiano o le prestazioni non sono pagate per il tramite di un intermediario finanziario italiano

Con la sottoscrizione della presente scheda, il contribuente dichiara:

☐ di non possedere alcun bene all'estero, quindi chiede allo Studio _____ di non provvedere alla compilazione del quadro RW, essendo stato informato dallo Studio stesso sulle conseguenze e sulle sanzioni che sono comminate dall'Amministrazione Finanziaria in caso di incompleta, errata o mendace compilazione dei dati relativi al quadro RW.

☐ di approvare espressamente la compilazione di tutti i dati iscritti nel quadro RW relativo alla Dichiarazione dei redditi UNICO 2013/2012.

Data _____ Firma _____

QUADRO E

RACCOLTA DATI ONERI DEDUCIBILI E DETRAIBILI

Si veda documentazione necessaria per ogni tipologia di spesa nell'allegato al modulo raccolta dati.

ONERI DETRAIBILI			
√	**Tipologia**	**Limiti alla detrazione**	**N. documenti** **Importo totale**
❑ √	**Spese sanitarie** (diverse dalle spese mediche generiche e di assistenza specifica ai portatori di handicap, in quanto oneri deducibili). Es.: spese per prestazioni chirurgiche e specialistiche, analisi, indagini radioscopiche, protesi, acquisto medicinali, importo del *ticket* relativo a spese sostenute nell'ambito del S.S.N., spese per assistenza specifica, quali l'assistenza infermieristica e riabilitativa.	Importo eccedente €129,11	N. €
❑ √	**Spese sanitarie** (diverse dalle spese mediche generiche e di assistenza specifica ai portatori di handicap, in quanto oneri deducibili) relative a patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria, sostenute per conto di familiari non fiscalmente a carico, per le quali le relative detrazioni non trovano capienza nell'imposta da questi ultimi dovuta.	Importo massimo non eccedente €6.197,48	N. € €
❑ √	**Spese per i mezzi necessari all'accompagnamento**, deambulazione, locomozione, sollevamento dei portatori di handicap e le spese per sussidi tecnici e informatici per l'autosufficienza e integrazione dei portatori di *handicap*.	100%	N. €
❑ √	Spese sostenute per l'acquisto di autoveicoli e motoveicoli, anche se prodotti in serie e adattati per le limitazioni delle capacità motorie dei portatori di *handicap*.	Per 1 volta in 4 anni, per 1 solo veicolo e per max €18.075,99	N. €
❑ √	Spesa per l'acquisto del **cane guida** per non vedenti.	100%. Per 1 solo cane e 1 volta sola in un periodo di 4 anni	N. €
❑ √	**Interessi passivi**, relativi a oneri accessori e quote di rivalutazione pagati in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto[5].	€4.000,00 totali, da dividere tra tutti i contitolari del mutuo[6].	N. €
❑ √	**Interessi passivi**, oneri accessori e quote di rivalutazione	€2.065,83 per	N.

[5] Per i mutui stipulati anteriormente al 1993 la detrazione spetta su un importo massimo di €4.000 per ciascun intestatario del mutuo e a condizione che l'unità immobiliare sia stata adibita ad abitazione principale all'8/12/93.
Nel caso di acquisto di immobile locato, la detrazione spetta a condizione che entro tre mesi dall'acquisto sia stato notificato al locatario l'atto di intimazione di licenza o di sfratto per finita locazione e che entro un anno dal rilascio l'immobile sia adibito ad abitazione principale.
Nel caso in cui l'immobile acquistato sia oggetto di lavori di ristrutturazione, la detrazione spetta dalla data in cui l'immobile è adibito ad abitazione principale, che comunque deve avvenire entro due anni dall'acquisto, pena la perdita dell'agevolazione.

[6] In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione spetta a quest'ultimo per entrambe le quote.

	pagati in dipendenza di mutui contratti per l'acquisto di abitazioni diverse dalla principale stipulati prima del 1993.	ciascun intestatario del mutuo	€
❑ √	**Interessi passivi**, oneri accessori e quote di rivalutazione pagati in dipendenza di mutui (anche non ipotecari) contratti nel 1997 per effettuare interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e ristrutturazione degli edifici.	€2.582,28 complessivi	N. €
❑ √	**Interessi passivi**, oneri accessori e quote di rivalutazione dei mutui ipotecari contratti, a partire dal 1998, per la costruzione e la ristrutturazione edilizia di immobili da adibire ad abitazione principale.	€2.582,28 complessivi	N. €
❑ √	**Interessi passivi**, oneri accessori e quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione per prestiti e mutui agrari di ogni specie.	100% nei limiti del reddito dei terreni dichiarati	N. €
❑ √	Premi pagati per **assicurazioni sulla vita** e contro gli infortuni (contratti - sia vita che infortuni - stipulati fino al 31 dicembre 2000); premi pagati per assicurazioni aventi a oggetto il rischio di morte, di invalidità permanente superiore al 5%, di non autosufficienza nel compimento degli atti quotidiani (contratti dal 1° gennaio 2001).	€1.291,14	N. €
❑ √	Spese per la frequenza di **corsi di istruzione secondaria**, universitaria, di perfezionamento e/o di specializzazione universitaria, tenuti presso università o istituti pubblici o privati, italiani o stranieri.	100% nei limiti di quanto applicato da istituti statali.	N.

Detrazioni legate al pagamento di canoni di locazione

Tipo di detrazione spettante	Numero di gg.	percentuale
Detrazione per inquilini di alloggi adibiti ad abitazione principale		
Detrazione per inquilini di alloggi adibiti ad abitazione principale con contratti in regime convenzionale		
Detrazioni canone di locazione spettante ai giovani tra i 20 e 30 anni per abitazione principale		
Detrazioni per canone di locazione per lavoratori dipendenti che trasferiscono la residenza per motivi di lavoro		

Oneri per i quali è riconosciuta la detrazione del 55%

Tipologia	Importo	Tipologia	Importo
Riqualificazione energetica	€	Installazione di pannelli solari	€
Interventi sull'involucro degli edifici	€	Impianti di climatizzazione	€

Allegare comunicazione inviata all'ENEA o certificazione del condominio che imputa la quota spettante al condomino.
N.B. La detrazione del 55% è estesa anche alle **spese per interventi di sostituzione di scaldacqua** tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.

Oneri per i quali è riconosciuta la detrazione del 36%

Tipologia	Immobile	Importo
		€
		€
		€
		€

Inserire i **dati catastali dell'immobile** oggetto di ristrutturazione per i lavori svolti:

F.1: Sez. _____, Intero o porzione di immobile (I/P) _____, Foglio n. _____, Part._____, Sub._____

F.2: Sez. _____, Intero o porzione di immobile (I/P) _____, Foglio n. _____, Part._____, Sub._____

F.3: Sez. _____, Intero o porzione di immobile (I/P) _____, Foglio n. _____, Part._____, Sub._____

Oneri per i quali è riconosciuta la detrazione del 50%

N.B. Per le spese relative a interventi di recupero del patrimonio edilizio sostenute dal **26.06.2012 al 30.06.2013** la detrazione Irpef è elevata **dal 36% al 50%,** nel limite di spesa di 96.000 euro. **Dal 1° di luglio 2013 si passerà definitivamente al 36%.**

Tipologia	Immobile	Importo
		€
		€
		€
		€

N.B. Tra gli interventi agevolabili anche quelli **necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato** a seguito di eventi calamitosi, se è stato dichiarato lo stato di emergenza.

Non è più prevista tuttavia la rateazione in 5 o 3 rate annuali per i contribuenti di età non inferiore a 75 e 80 anni.

Inserire i **dati catastali dell'immobile** oggetto di ristrutturazione per i lavori svolti:

F.1: Sez. _____, Intero o porzione di immobile (I/P) _____, Foglio n. _____, Part._____, Sub._____

F.2: Sez. _____, Intero o porzione di immobile (I/P) _____, Foglio n. _____, Part._____, Sub._____

F.3: Sez. _____, Intero o porzione di immobile (I/P) _____, Foglio n. _____, Part._____, Sub._____

ALTRE DETRAZIONI	
√	**Tipologia**
❑ √	Detrazioni per le borse di studio assegnate dalle Regioni o dalle Province autonome di Trento e Bolzano (secondo le disposizioni di cui al DPCM n.106/01).
❑ √	Donazioni all'ente ospedaliero "Ospedali Galliera di Genova" (nei limiti del 30% dell'imposta lorda dovuta).
❑ √	Detrazione per le **spese di mantenimento dei cani guida** (importo forfetario di €516,46, spettante esclusivamente al soggetto non vedente, indipendentemente dalla documentazione di spesa).

ONERI DEDUCIBILI			
√	**Tipologia**	**Limiti alla detrazione**	**N. documenti** **Importo totale**
❑ √	**Contributi previdenziali e assistenziali** obbligatori per legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione pensionistica obbligatoria di appartenenza, compresi quelli per la ricongiunzione assicurativa.	100%	N. €
❑ √	Contributi per gli addetti ai **servizi domestici e familiari**.	€1.549,37	N. €
❑ √	Contributi ed **erogazioni liberali** a favore di istituzioni religiose (anche verso i due nuovi enti: **Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia** ed **Esarcato per l'Europa Meridionale** e la **Chiesa apostolica in Italia).**	€1.032,91	N. €
❑ √	Spese mediche generiche e di assistenza specifica ai portatori di handicap escluse le spese che generano detrazioni dall'imposta.	100%	N. €
❑ √	**Assegno periodico corrisposto al coniuge** in conseguenza di separazione legale ed effettiva, esclusa la quota destinata al mantenimento dei figli e stabilito da un provvedimento dell'autorità giudiziaria.	100%	N. €
❑ √	Contributi e premi per **forme pensionistiche complementari** e individuali.	Per un importo massimo di €5.164,57	N. €
❑ √	Altri oneri deducibili diversi da quelli esposti nei precedenti righi: **1. <u>contributi ai fondi integrativi al S.S.N. con franchigia di 40 euro</u>** 2. contributi, donazioni, oblazioni a favore di organizzazioni non governative O.N.G.; 3. erogazioni liberali a favore di Onlus, associazioni di promozione sociale, alcune fondazioni e associazioni riconosciute; 4. erogazioni liberali a favore di enti universitari, di ricerca pubblica e di quelli vigilati nonché degli enti parco regionali e nazionali; 5. altri oneri deducibili diversi dai precedenti	Il limite è variabile in relazione alla natura della spesa.	N. €

QUADRO di liquidazione

Allegare deleghe f24 dei versamenti effettuati per il primo e secondo acconto delle imposte e cedolare secca se fatta l'opzione.

VERSAMENTO 2° ACCONTO 2012
☐ l'acconto di novembre è stato ridotto secondo la normativa vigente (17%); ☐ l'acconto di novembre non è stato ridotto secondo la normativa vigente.

Se il secondo acconto è stato ricalcolato, allegare mail inviata al cliente a suo tempo con indicazione del nuovo importo.

RICALCOLO ACCONTO IMMOBILI STORICO-ARTISTICI – QUADRO F

I dati relativi agli **acconti** per il 2012 ricalcolati in presenza di redditi derivanti dagli immobili riconosciuti di interesse storico-artistico vanno indicati nelle **colonne da 7 a 10 del rigo F1.**

La novità normativa, che ha interessato gli immobili di interesso storico-artistico, pur applicandosi a partire dal periodo d'imposta **successivo a quello in corso al 31 dicembre 2011**, ha infatti inciso, per espressa previsione del comma 5-septies dell'articolo 4 del Dl 16/2012, anche sugli **acconti** Irpef e Ires 2012, versati lo scorso **30 novembre 2012.**

Infatti, il comma 5-septies dell'art.4 della L. 44/2012 stabilisce che **"***Le disposizioni di cui al comma 5-sexies si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2011 (**2012**).* ***Nella determinazione degli acconti dovuti*** *per il medesimo periodo di imposta si assume, quale imposta del periodo precedente,* ***quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni*** *di cui al comma 5-sexies. "*

Quindi i proprietari di questi fabbricati (privati, imprese o enti) dovevano determinare l'acconto storico sulla base dell'imposta 2011 rideterminata come se le novità fossero già in vigore.

Anche la **Circolare n. 19/E del 01 giugno 2012** punto 5.4 ha chiarito che vanno rideterminati gli acconti relativi all'IRPEF e all'addizionale comunale all'IRPEF da parte di un contribuente che nell'anno 2011 abbia percepito un **reddito di fabbricati derivante dalla locazione di un immobile riconosciuto di interesse storico**.

Pertanto, il contribuente doveva:

1) **ridurre il proprio reddito complessivo** relativo all'anno 2011 (indicato nel rigo 11 del prospetto di liquidazione 730/3 del modello 730/2012 o nel rigo RN1, colonna 5, del modello UNICO PF 2012) di un importo pari al **reddito** del fabbricato locato, pari alla **rendita determinata in base alla minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato** il fabbricato (periodo e percentuale di possesso);

2) **determinare il reddito del fabbricato** in base alle disposizioni introdotte dal DL n. 16/2012 (massimo tra rendita catastale effettiva dell'immobile rivalutata del 5 % (periodo e percentuale di possesso) e canone di locazione ridotto del 35% - (percentuale di possesso);

3) **sommare il risultato di tale operazione al reddito complessivo relativo all'anno 2011** come sopra ridotto.

Il versamento era differito al 30 novembre 2012.

- Ove gli acconti ricalcolati in base alle nuove disposizioni siano di importo superiore rispetto a quello evidenziato nel prospetto 730/3, il contribuente deve provvedere a un **versamento integrativo** nei termini ordinari tramite il modello di pagamento F24, utilizzando gli appositi **codici tributo**.
- Tenuto conto che la legge di conversione n. 44 del 2012 è entrata in vigore il 29 aprile 2012, dunque a campagna dichiarativa già iniziata, al fine di consentire ai contribuenti un termine congruo per determinare correttamente gli acconti, egli poteva essere versati **entro il 30 novembre 2012,** termine per effettuare il pagamento della seconda rata di acconto IRPEF, senza applicazione di sanzioni.

Sulla quota della differenza come sopra calcolata che, in assenza di tale differimento, dovrebbe essere versata con la prima rata di acconto**, sono dovuti gli interessi nella misura del 4 per cento annuo** (D.M. 21 maggio 2009) prevista per i pagamenti rateali, di cui all'art. 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

MODELLO PER L'ISTANZA DI RIMBORSO IRPEF/IRES PER MANCATA DEDUZIONE DELL'IRAP RELATIVA ALLE SPESE PER IL PERSONALE DIPENDENTE E ASSIMILATO

(articolo 2, comma 1-quater, Decreto-legge n. 201/2011)

Informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 196 del 2003	***Il D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, "Codice in materia di protezione dei dati personali", prevede un sistema di garanzie a tutela dei trattamenti che vengono effettuati sui dati personali.*** *Di seguito si illustra sinteticamente come verranno utilizzati i dati contenuti nel presente modello e quali sono i diritti riconosciuti al cittadino.*
Finalità del trattamento	Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, desiderano informarLa, anche per conto degli altri soggetti a ciò tenuti, che nel modello sono presenti diversi dati personali che verranno trattati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, dall'Agenzia delle Entrate e dai soggetti intermediari individuati dalla legge (centri di assistenza fiscale, associazioni di categoria e professionisti) al fine di verificare la sussistenza delle condizioni per fruire della deduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, prevista dall'articolo 2 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, come modificato dall'articolo 4, comma 12, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012 n. 44. I dati in possesso del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate possono essere comunicati ad altri soggetti pubblici in presenza di una norma di legge o di regolamento, ovvero, quando tale comunicazione sia comunque necessaria per lo svolgimento di funzioni istituzionali, previa comunicazione al Garante della privacy. Gli stessi dati possono, altresì, essere comunicati a privati o enti pubblici economici qualora ciò sia previsto da una norma di legge o di regolamento.
Dati personali	I dati richiesti nel modello di istanza prevista dall'articolo 2 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, come modificato dall'articolo 4, comma 12, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012 n. 44, devono essere conferiti obbligatoriamente per non incorrere in sanzioni di carattere amministrativo e, in alcuni casi, di carattere penale. L'indicazione del numero di telefono o cellulare, del fax e dell'indirizzo di posta elettronica è invece facoltativa, e consente di ricevere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate informazioni e aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi offerti.
Modalità del trattamento	Ill modello può essere consegnato a un intermediario previsto dalla legge (Caf, associazioni di categoria, professionisti) il quale invia i dati al Ministero dell'Economia e delle Finanze e all'Agenzia delle Entrate. I dati verranno trattati con modalità prevalentemente informatizzate e con logiche pienamente rispondenti alle finalità da perseguire anche mediante verifiche dei dati presenti nel modello: • con altri dati in possesso del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate, anche forniti, per obbligo di legge, da altri soggetti; • con dati in possesso di altri organismi.
Titolari del trattamento	Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'Agenzia delle Entrate e gli intermediari assumono la qualifica di "titolare del trattamento dei dati personali" quando tali dati entrano nella loro disponibilità e sotto il loro diretto controllo. In particolare sono titolari: • il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, presso i quali è conservato ed esibito a richiesta l'elenco dei responsabili; • gli intermediari, i quali, ove si avvalgano della facoltà di nominare dei responsabili, devono renderne noti i dati identificativi agli interessati.
Responsabili del trattamento	I "titolari del trattamento" possono avvalersi di soggetti nominati "responsabili". In particolare, l'Agenzia delle Entrate si avvale della So.Ge.I. S.p.a., quale responsabile esterno del trattamento dei dati, in quanto partner tecnologico cui è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria
Diritti dell'interessato	Presso il titolare o i responsabili del trattamento l'interessato, in base all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, può accedere ai propri dati personali per verificarne l'utilizzo o, eventualmente, per correggerli, aggiornarli nei limiti previsti dalla legge, ovvero per cancellarli od opporsi al loro trattamento, se trattati in violazione di legge. Tali diritti possono essere esercitati mediante richiesta rivolta a: • Ministero dell'Economia e delle Finanze – Via XX Settembre 97 – 00187 Roma; • Agenzia delle Entrate – Via Cristoforo Colombo, 426 c/d – Roma.
Consenso	Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, in quanto soggetti pubblici, non devono acquisire il consenso degli interessati per poter trattare i loro dati personali. Gli intermediari non devono acquisire il consenso per il trattamento dei dati personali in quanto il loro conferimento è obbligatorio per legge. ***La presente informativa viene data in generale per tutti i titolari del trattamento sopra indicati.***

Agenzia Entrate

CODICE FISCALE

MODELLO PER L'ISTANZA DI RIMBORSO IRPEF/IRES PER MANCATA DEDUZIONE DELL'IRAP RELATIVA ALLE SPESE PER IL PERSONALE DIPENDENTE E ASSIMILATO

(articolo 2, comma 1-quater, Decreto-legge n. 201/2011)

DATI DEL CONTRIBUENTE

Consolidato | Correttiva nei termini | N. protocollo

Persone fisiche

Cognome | Nome | Sesso (barrare la relativa casella) M F

Data di nascita (giorno mese anno) | Comune (o Stato estero) di nascita | Provincia (sigla)

Soggetti diversi dalle persone fisiche

Denominazione o ragione sociale | Natura giuridica

Soggetti non residenti

Stato estero di residenza | Codice Stato estero | Codice di identificazione fiscale Stato estero

DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELL'ISTANZA

Codice fiscale del firmatario | Codice carica | Codice fiscale società

Cognome | Nome | Sesso (barrare la relativa casella) M F

Data di nascita (giorno mese anno) | Comune (o Stato estero) di nascita | Provincia (sigla)

RECAPITI

Telefono | Cellulare | Fax | Indirizzo di posta elettronica

FIRMA

FIRMA

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA

Codice fiscale dell'intermediario | N. iscrizione all'albo dei C.A.F.

Riservato all'intermediario

Data dell'impegno (giorno mese anno) | **FIRMA DELL'INTERMEDIARIO**

Agenzia Entrate

CODICE FISCALE

QUADRO RI
Determinazione dell'importo rimborsabile

Mod. N.

SEZIONE I Determinazione del rimborso

RI1
Data inizio periodo d'imposta: 1 giorno mese anno
Data fine periodo d'imposta: 2 giorno mese anno
Istanza già presentata al 2/03/2012: 3 giorno mese anno
Istanza telematica: 4
Correttiva nei termini: 5

RI2 Situazione
Codice fiscale consolidante: 1
Codice fiscale partecipata/impresa familiare: 2
Soggetto trasparente: 3

RI3 Irap deducibile art. 2 D.L. 201/11

Versamenti Irap	Irap dedotta art.6 D.L. 185/08	Irap deducibile
1 ,00	2 ,00	3 ,00

RI4 Maggiore perdita rideterminata

Perdita d'impresa	Perdita di lavoro autonomo	Perdita "Robin Tax"
1 ,00	2 ,00	3 ,00

RI5 Imposta sul reddito

Perdite	Casi particolari	Imposta a debito rideterminata	Imposta a credito rideterminata	Crediti d'imposta	Rimborso
1	2	3 ,00	4 ,00	5 ,00	6 ,00

RI6 Addizionale regionale

Add. reg. a debito rideterminata	Add. reg. a credito rideterminata	Rimborso
1 ,00	2 ,00	3 ,00

RI7 Addizionale comunale

Add. com. a debito rideterminata	Add. com. a credito rideterminata	Rimborso
1 ,00	2 ,00	3 ,00

SEZIONE II Versamenti IRAP e spese per il personale

	Saldo/acconto	Data inizio periodo d'imposta	Data fine periodo d'imposta	Versamento Irap	Spese per il personale
RI8	1	2 giorno mese anno	3 giorno mese anno	4 ,00	5 ,00
RI9	1	2 giorno mese anno	3 giorno mese anno	4 ,00	5 ,00
RI10	1	2 giorno mese anno	3 giorno mese anno	4 ,00	5 ,00
RI11	1	2 giorno mese anno	3 giorno mese anno	4 ,00	5 ,00
RI12	1	2 giorno mese anno	3 giorno mese anno	4 ,00	5 ,00