

Dott. Rizzi Mauro

**Ai sig.ri Clienti****Circolare n. 05/2016**

Brescia, 07/6/2016

**1) IL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE IN UNICO 2016**

Anche quest'anno ci avviciniamo alla scadenza del termine di versamento delle imposte e dei contributi previdenziali risultanti dalla dichiarazione dei redditi modello Unico 2016.

Al fine di agevolarvi riteniamo opportuno fornire un *vademecum* che riassume i principali adempimenti in scadenza e fornisca chiarimenti in ordine alle possibilità di rateizzazione degli importi dovuti.

Si segnala, inoltre, che mancando ad oggi un provvedimento che proroghi le scadenze di versamento per taluni contribuenti (come accaduto negli anni scorsi a imprese e professionisti, nonché a soci di società, per effetto di una ritardata pubblicazione del pacchetto di provvedimenti necessari all'applicazione degli studi di settore), tutti gli adempimenti sono inseriti (e ad oggi confermati) con le loro scadenze naturali.

**Scadenze ordinarie**

Scade il prossimo 16 giugno 2016 il termine entro il quale i contribuenti dovranno provvedere al versamento delle imposte derivanti dal modello Unico 2016. Il versamento riguarda sia il saldo relativo al periodo di imposta 2015 sia il primo acconto per il periodo di imposta 2016. Il versamento di quanto dovuto alla scadenza del 16 giugno 2016 può essere effettuato anche entro il 18 luglio 2016, pagando una maggiorazione dello 0,40%. Il secondo acconto per il periodo di imposta 2016 dovrà essere versato entro il 30 novembre 2016.

**Rateazione**

I versamenti del saldo 2015 e del primo acconto 2016 in scadenza al 16 giugno 2016 ovvero al 18 luglio 2016 possono essere rateizzati. Il numero massimo di rate varia a seconda che il contribuente sia titolare o meno di partita Iva e a seconda della data di versamento della prima rata. La rateazione comporta l'applicazione del tasso di interesse mensile forfetario pari allo 0,33%, indipendentemente dal giorno in cui avviene il versamento. Il secondo acconto per il periodo di imposta 2016 non può essere rateizzato.

L'importo dovuto a titolo di saldo Iva per il periodo di imposta 2015 (in scadenza ordinaria lo scorso 16 marzo 2016) può essere versato - dai soggetti che presentano la dichiarazione Iva unitamente al modello Unico - entro il 16 giugno 2016; in tal caso dovrà essere applicata una maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese per il periodo compreso tra il 17 marzo 2016 e il 16 giugno 2016.

**Versamento e compensazione**

I versamenti d'imposta devono essere effettuati attraverso il modello di pagamento F24; i principali codici utilizzati per il versamento dei tributi sono i seguenti:

*Dott. Rizzi Mauro*

	Soggetti Irpef	Soggetti Ires
Imposte sui redditi – saldo	4001	2003
Imposte sui redditi – acconto prima rata	4033	2001
Imposte sui redditi – acconto seconda rata	4034	2002
Iva annuale saldo	6099	
Irap - saldo	3800	
Irap - acconto prima rata	3812	
Irap - acconto seconda rata	3813	
Interessi pagamento dilazionato – importi rateizzabili – Sez. Erario	1668	
Interessi pagamento dilazionato – importi rateizzabili – Sez. Regioni	3805	



I crediti di imposta che emergono dalla presentazione del modello Unico 2016 possono essere già utilizzati in compensazione a decorrere dalla data del 1° gennaio 2016. In caso di compensazione prima della presentazione della dichiarazione occorre fare molta attenzione in quanto è necessario, per non incorrere in sanzione, che il credito utilizzato sia quello effettivamente spettante sulla base del modello Unico 2016 che verrà trasmesso in via telematica all’Agenzia delle entrate entro il 30 settembre prossimo.

Dal 2014 il limite massimo dei crediti di imposta che possono essere compensati mediante modello F24 è pari a 700.000 euro per ciascun anno solare. La compensazione dei crediti di imposta mediante modello F24 può essere avvenire secondo due distinte modalità:

- compensazione orizzontale, qualora i crediti e i debiti esposti nel modello F24 abbiano natura diversa (ad esempio, credito Ires con debito Irap);
- compensazione verticale, qualora i crediti e i debiti siano della stessa natura. In tal caso, si può scegliere se esporre la compensazione presentando il modello F24 (scelta consigliabile, anche nel caso di F24 “a zero”) ovvero non presentandolo e gestendo la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione (Irpef, Ires, Iva o Irap).

La Legge di Stabilità 2014 ha esteso anche alla compensazione dei crediti di importo superiore a 15.000 euro relativi alle imposte sui redditi e addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive e all’Irap, l’obbligo di apporre alle relative dichiarazioni il visto di conformità. In assenza di visto verrà preclusa, per l’eccedenza dei 15.000,00, la possibilità di operare compensazioni orizzontali. In caso di utilizzo di un credito esistente, ma in assenza di visto di conformità, trova applicazione la sanzione pari al 30%.

Si ricorda che ai sensi dell’articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. Al fine di “liberare” la possibilità di compensare i crediti erariali con tributi diversi è necessario estinguere le cartelle di pagamento scadute (ovvero estinguerle parzialmente di modo che il debito residuo scaduto sia inferiore ad 1.500 euro) mediante il pagamento diretto del ruolo ovvero la presentazione del modello F24 Accise in cui utilizzare i crediti erariali prioritariamente in compensazione con le somme iscritte a ruolo.

### **Società di capitali**

Per le sole società di capitali la scadenza per il versamento delle imposte è legata alla data di approvazione del bilancio:

- se l’approvazione del bilancio del periodo di imposta 2015 avviene entro il 120° giorno successivo al 31 dicembre 2015, il termine per il versamento delle imposte coincide con il 16 giugno 2016;

*Dott. Rizzi Mauro*

- se l'approvazione del bilancio del periodo di imposta 2015 avviene oltre il 120° giorno successivo al 31 dicembre 2015, il termine di versamento delle imposte coincide con il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è avvenuta l'approvazione;
- se il bilancio non viene approvato entro i 180 giorni dal 31 dicembre 2015, il versamento delle imposte dovrà comunque essere effettuato entro il 16 luglio 2016.

## **2) CONFERMA OBBLIGATORIA AL 30 GIUGNO 2016 PER NON PERDERE L'ISCRIZIONE ALL'ELENCO DEI SOGGETTI AMMESSI AL 5 PER MILLE**

Dopo aver completato la procedura di inserimento negli elenchi definitivi (è possibile consultare l'avvenuta iscrizione nella specifica sezione del sito [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)), i soggetti che intendono richiedere ai contribuenti la destinazione di una quota pari al 5 per mille dell'Irpef dovuta per il periodo d'imposta 2016, devono rispettare un ultimo e decisivo adempimento.

In particolare devono inviare:



*Alla Direzione Regionale delle entrate competente per territorio (o all'ufficio del Coni competente per territorio nel caso di associazioni sportive dilettantistiche), individuati avendo riguardo alla sede legale dell'ente richiedente, una dichiarazione sostitutiva con la quale l'ente interessato conferma la sussistenza dei requisiti che consentono l'accesso al beneficio fiscale.*

A questa dichiarazione – differenziata nei contenuti per le associazioni sportive dilettantistiche rispetto a quella prevista per Onlus oppure Odv - va allegato un documento d'identità del legale rappresentante dell'ente ed entrambi i documenti (dichiarazione sostitutiva + fotocopia del documento d'identità) dovranno essere inviati:

- alla Direzione Regionale delle entrate competente per territorio nel caso di Onlus o Odv;
- al competente ufficio territoriale del Coni per le associazioni sportive dilettantistiche;

con le seguenti modalità alternative:

- a mezzo lettera raccomandata con ricevuta di ritorno;
- a mezzo di posta elettronica certificata alla casella pec delle predette Direzioni Regionali riportando nell'oggetto "dichiarazione sostitutiva 5 per mille 2016".

Sia i modelli (che di seguito si propongono) che l'elenco degli indirizzi delle diverse DRE sono scaricabili dalla specifica sezione contenuta nel sito dell'Agenzia ([www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)).

Si segnala che l'importanza di tale adempimento è stata ribadita anche dal Consiglio di Stato che ha chiarito che la presentazione della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è condizione necessaria per poter partecipare al riparto della quota del 5 per mille.

Tale dichiarazione, con la quale l'Ente conferma la sussistenza dei requisiti per accedere al beneficio fiscale, deve essere inviata all'Agenzia delle entrate, entro il 30 giugno dell'anno di riferimento, a pena di decadenza.

Dott. Rizzi Mauro

### **3) L'ESENZIONE IMU PER I TERRENI AGRICOLI RIGUARDA ANCHE I COADIUVANTI DELL'IMPRESA FAMILIARE E I SOCI DELLA SOCIETÀ AGRICOLA**

L'esenzione Imu (ai fini Tasi i terreni sono in ogni caso esclusi da tassazione) prevista dalla scorsa legge di Stabilità in favore dei coltivatori diretti (CD) e degli imprenditori agricoli professionali (IAP) in relazione ai terreni da questi condotti e coltivati e ovunque ubicati (quindi anche nei Comuni pianeggiati), risulta operativa anche a favore dei coadiuvanti delle imprese familiari agricole.

Il Dipartimento Fiscale del Ministero dell'economia e delle finanze, con una nota datata 23 maggio 2016 (prot. 20535/2016) ammette anche tali soggetti a beneficiare dell'esonero Imu.

Nello stesso documento viene poi confermata analoga agevolazione anche a favore dei soci di società agricola.

#### **I soci coltivatori**

Partiamo dalla seconda questione in quanto quella più "scontata": tale posizione era infatti stata già in passato avanzata dal Mef nell'ambito della circolare n. 3/DF/2012.

Si tratta di un fattispecie tutt'altro che rara: quando le persone fisiche, coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, abbiano costituito una società di persone alla quale hanno concesso in affitto o in comodato il terreno di cui mantengono il possesso ma che, in qualità di soci, continuano a coltivare direttamente, beneficiano (oggi) dell'esenzione Imu. Detta conclusione discende dall'applicazione dell'articolo 9, D.Lgs. n. 228/2001, il quale stabilisce che *"ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche..."*.

Peraltro nella nota richiamata viene specificato che detta previsione risulta applicabile, alle condizioni e nei limiti previsti dalla norma (L. 99/2004), alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile.

Va rammentato che a tali soggetti spetta, oltre all'esenzione Imu sui terreni agricoli, anche la finzione di non edificabilità delle aree prevista dall'articolo 2, D.Lgs. 504/1992 in relazione ai terreni potenzialmente edificabili ma che siano oggetto di coltivazione da parte di CD o IAP.

#### **I familiari coadiuvanti**

La seconda questione riguarda la possibilità di applicare l'esenzione a favore dei terreni posseduti dai coadiuvanti in qualità di proprietari o comproprietari, coltivati dall'impresa agricola, il cui titolare è un familiare del coadiuvante stesso.

Sul punto il Mef individua i due requisiti da rispettare per fruire dell'agevolazione:

- quello oggettivo, ovvero il possesso e la coltivazione del fondo;
- quello soggettivo, ossia la qualifica di CD o IAP in capo al familiare stesso.

Il Dipartimento Fiscale osserva come il coadiuvante sia iscritto quale coltivatore diretto nel nucleo del capo azienda, negli appositi elenchi previdenziali, così come previsto dall'articolo 11, L. 9/1963.

In relazione al primo dei due requisiti, è innegabile che tali soggetti siano possessori (altrimenti non si porrebbe neppure il problema della tassazione), ma secondo il Mef occorre affermare che il coadiuvante deve anche intendersi quale soggetto che effettua la coltivazione del fondo.

Sono quindi soddisfatti tutti i requisiti richiesti.

*Dott. Rizzi Mauro*

La nota in commento precisa (anche quest'ultima conclusione era del tutto scontata), che se il coadiuvante possiede altri terreni dati in affitto o comodato rispetto a quelli coltivati, detti terreni devono scontare ordinariamente il prelievo Imu.

#### **4) DICHIARAZIONI IMU E TASI ENTRO IL 30 GIUGNO**

Entro il prossimo 30 giugno 2016 è la scadenza la presentazione della dichiarazione relativa all'Imu e alla Tasi. Entro il medesimo termine deve altresì essere presentato il modello Imu Tasi Enc riguardante la situazione immobiliare 2015 degli Enti non commerciali.

##### **Dichiarazione Imu**

La dichiarazione Imu va resa al Comune entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta: entro il prossimo 30 giugno 2016 occorrerà comunicare le variazioni intervenute nel corso del 2015.

Tale presentazione deve necessariamente essere effettuata utilizzando il prescritto modello ministeriale.

Come da sempre avveniva ai fini Ici, anche ai fini Imu la dichiarazione va resa solo per gli immobili interessati da variazioni suscettibili di produrre una modifica sul calcolo del tributo dovuto: qualora nulla sia variato, non è dovuta alcuna comunicazione al Comune.

Si ricorda comunque che sono moltissime le fattispecie di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione: si pensi, in particolare, al fatto che i trasferimenti immobiliari sono in generale esonerati in quanto le informazioni sono recepite dal Comune attraverso l'atto di voltura che il notaio inoltra alla conservatoria dei registri immobiliari.

Per un dettagliata analisi dei casi di esonero si vedano le istruzioni al modello di variazione.

Va comunque ricordato che la dichiarazione Imu va presentata quando si verifica una delle seguenti situazioni:

- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;
- fabbricati di interesse storico o artistico;
- fabbricati per i quali il Comune ha (eventualmente) deliberato una riduzione dell'aliquota (immobili dei soggetti Ires e immobili locati o affittati);
- fabbricati merce invenduti;
- terreni agricoli o edificabili in relazione ai quali Coltivatori Diretti e Imprenditori Agricoli Professionali beneficiano delle agevolazioni stabilite dalla norma.

Vi sono poi una serie di altre situazioni, elencate dalle istruzioni alla compilazione del modello, in cui il Comune non è in possesso delle necessarie informazioni per la verifica del corretto calcolo dell'imposta; si ricorda, in particolare, il caso dei beni in *leasing*, ogni compravendita o modifica di valore di un'area edificabile, esenzioni sui fabbricati, l'indicazione dei valori contabili dei fabbricati D, etc..

##### **Dichiarazione Tasi**

Il modello di dichiarazione approvato ai fini Imu vale anche ai fini del tributo per i servizi indivisibili (Tasi).

Con la risoluzione n. 3/DF/2015 il Ministero ebbe modo di precisare che il modello di dichiarazione Tasi deve essere unico e valido su tutto il territorio nazionale, per cui non hanno alcuna validità di modelli predisposti dai vari Comuni: la dichiarazione resa ai fini Imu (ove la presentazione sia dovuta) è quindi da considerarsi valida anche ai fini Tasi.

Dott. Rizzi Mauro

#### Dichiarazione Imu Tasi Enc

Il prossimo 30 giugno scade il termine per la presentazione delle dichiarazioni Imu e Tasi per il 2015 relative agli Enti non commerciali; l'obiettivo di tale dichiarazione è quello di dare conto, a ciascun Comune di ubicazione, degli immobili in relazione ai quali il contribuente può far valere, in toto o in parte, l'esenzione ai fini dei tributi locali prevista dall'articolo 7, lettera 1, D.Lgs. 504/1992.

La dichiarazione avrà effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si siano verificate modificazioni dei dati e degli elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Per tale motivo, se per il 2015 nulla è cambiato rispetto alla situazione dell'anno precedente, non vi alcuna necessità di presentare la dichiarazione in scadenza il 30 giugno.

A differenza delle dichiarazioni relative agli altri soggetti (che vanno rese al singolo Comune su supporto cartaceo), i modelli degli Enti non commerciali (uno per ciascun comune di ubicazione degli immobili) devono essere inviati esclusivamente in forma telematica.

### 5) L'AGENZIA CHIARISCE L'AMBITO APPLICATIVO DELLE NUOVE IPOTESI DI REVERSE CHARGE IN VIGORE DAL 2 MAGGIO 2016

Con informativa pubblicata nello scorso mese di aprile abbiamo dato conto delle novità introdotte dal D.Lgs. 24/2016 in materia di *reverse charge* e consistenti, in particolare, nella introduzione di nuove ipotesi per le quali trova applicazione tale particolare meccanismo di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Si tratta, nello specifico, delle cessioni dei seguenti beni:

- *console* da gioco, (NC 9504 50 00);
- *tablet* PC (NC 8471 30 00);
- *laptop* (NC 8471 30 00)

ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

Con riferimento al preciso ambito di applicazione della nuova previsione recata dalla lettera c) del comma 6 dell'articolo 17, D.P.R. 633/1972, si attendevano gli opportuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate, che sono giunti di recente con la circolare n. 21/E del 25 maggio scorso.

Il citato documento di prassi precisa, dunque, che *"l'obbligo del meccanismo dell'inversione contabile alle fattispecie in esame, ai sensi del citato articolo 17, comma 6, lettera c), D.P.R. 633/1972, trovi applicazione per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio, analogamente a quanto già precisato dalla scrivente con la circolare n. 59/E/ 2010 e la risoluzione n. 36/E/2011"*.

Di conseguenza, il meccanismo dell'inversione contabile per le fattispecie in esame non trova applicazione per la fase del commercio al dettaglio la cui attività, è, di regola, caratterizzata da una frequenza tale da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile in ragione della qualità di soggetto passivo del cessionario-cliente.

Nel merito, richiamando quanto già affermato con la risoluzione n. 36/E/2011, l'Agenzia precisa che:

- il riferimento al commercio al dettaglio *"deve intendersi finalizzato a individuare i soggetti che esercitano attività di commercio al minuto e attività assimilate di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972"*; da ciò ne deriva che *"sono escluse dall'obbligo di reverse charge le cessioni dei beni in argomento effettuate da "commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante" ..., in quanto, in tali*



*Dott. Rizzi Mauro*

*ipotesi, le cessioni dei beni in argomento sono, di regola, effettuate direttamente a cessionari - utilizzatori finali dei beni, ancorché soggetti passivi Iva”;*

- *l’esclusione dall’obbligo di reverse charge “torna, altresì, applicabile anche a soggetti diversi da quelli di cui all’articolo 22, D.P.R. 633/1972 che, tuttavia, effettuano le cessioni dei beni in argomento direttamente a cessionari-utilizzatori finali”, sempreché la cessione non risulti effettuata per la successiva rivendita del prodotto a terzi.*

Con riferimento, infine, all’aspetto sanzionatorio riguardante le eventuali violazioni relative all’omessa o errata applicazione del *reverse charge* nelle descritte fattispecie, l’agenzia precisa che in considerazione dell’incertezza in materia e in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, per le operazioni effettuate a decorrere dal 2 maggio 2016 e fino alla pubblicazione della circolare n. 21/E/2016, non dovranno essere applicate sanzioni per le violazioni eventualmente commesse.

## **6) DAL 1° GIUGNO 2016 NOTIFICA DELLE CARTELLE ESATTORIALI SOLO A MEZZO PEC**

Con la nota n. 2016/24616 del 17 maggio 2016 Equitalia Spa ha dato attuazione alla norma contenuta nell’articolo 14, D.Lgs. 159/2015 che prevede l’obbligo di notifica a mezzo posta elettronica certificata per le imprese individuali o costituite in forma societaria e per i professionisti iscritti in albi e elenchi, nonché per le persone fisiche che ne facciano richiesta, a decorrere dal 1° giugno 2016.

Già dal 2013 Equitalia Spa ha attivato in via sperimentale in alcune Regioni la notifica delle cartelle di pagamento via pec per le persone giuridiche: dal 1° giugno 2016, per tali soggetti, la notifica delle cartelle esattoriali avviene esclusivamente all’indirizzo di pec risultante dall’indice nazionale Ini-pec (<https://www.inipec.gov.it/cerca-pec>), su tutto il territorio nazionale.

Nel caso in cui l’indirizzo di posta elettronica certificata non sia valido o sia inattivo, o nel caso in cui la casella di posta elettronica risultasse satura, malgrado il secondo tentativo effettuato a 15 giorni dal primo, l’atto sarà inviato telematicamente alla Camera di Commercio competente per territorio e sarà sempre reperibile *on-line* in un’apposita sezione del sito *internet* della medesima Camera di Commercio. Il contribuente verrà, inoltre, informato del deposito telematico dell’atto tramite una raccomandata cartacea con avviso di ricevimento.

Per i contribuenti persone fisiche, l’utilizzo dello strumento telematico rimane, invece, facoltativo. La notifica potrà avvenire via Pec anche per le persone fisiche solo qualora ne facciano espressamente richiesta. L’indirizzo Pec per la notifica sarà quello indicato nella richiesta o successivamente all’Agente della riscossione.

Si ricorda alla gentile Clientela che la posta elettronica certificata (nota con l’acronimo “Pec”) – in quanto strumento che ha valore di raccomandata con avviso di ricevimento e, quindi, è strumento che assegna data certa ai documenti e/o messaggi ricevuti – deve essere gestita con estrema cura e attenzione, poiché le comunicazioni inviate su tale indirizzo (da fornitori, clienti, Pubblica Amministrazione, Agenzia delle entrate, Equitalia, etc.) hanno valore legale.

*Dott. Rizzi Mauro*

## **7) DALLO SCORSO 1° APRILE ADDIO AL SERVIZIO DI “DATA CERTA” DELLE POSTE ITALIANE**

Dare ad un documento data certa vuol dire attribuire allo stesso prova della sua formazione in un determinato arco temporale o, comunque, prova della sua esistenza anteriore ad uno specifico evento o una specifica data.

Sotto il profilo civilistico, in materia di prove documentali si esprimono gli articoli 2703 e 2704, cod. civ. dalla lettura dei quali si desumono gli strumenti tipicamente utilizzabili per l’attribuzione di data certa ai documenti. Ci riferiamo:

- alla redazione di atto pubblico,
- alla autenticazione di un notaio o altro pubblico ufficiale,
- alla registrazione dell’atto presso un ufficio pubblico,
- ad ogni altro fatto che stabilisca in modo ugualmente certo l’anteriorità della formazione del documento (articolo 2704, cod. civ., comma 3).

In questa ultima prospettiva sono considerati validi:

1. l’utilizzazione del servizio data certa presso i servizi postali con apposizione di apposito timbro direttamente sul documento,
2. l’apposizione della cosiddetta marca temporale sui documenti informatici: il sistema basa la propria modalità di certificazione della marca temporale su un procedimento informatico regolamentato dalla legge, che permette di attribuire ad un oggetto digitale o documento informatico una data ed un orario in modo certo ed opponibile a terzi. La marca temporale può essere anche associata alla firma digitale.
3. il servizio di posta elettronica certificata, che fornisce al mittente la prova legale dell’invio e della consegna del documento informatico, e quindi anche della data. La trasmissione tramite un servizio di posta elettronica certificata (pec), che sia conforme al D.P.R. 68/2005, equivale infatti, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione per mezzo della posta ed ha valore legale. Ai sensi del 3 comma dell’articolo 48, D.Lgs. 82/2005, anche la data e l’ora di trasmissione e di ricezione di un documento informatico trasmesso mediante posta elettronica certificata sono opponibili ai terzi se conformi alle disposizioni di cui al D.P.R. 68/2005, e alle relative regole tecniche.

Con riferimento alla raccomandata R/R il codice civile non si esprime, tuttavia la giurisprudenza esclude il valore di data certa al plico inviato per raccomandata R/R con busta.

Con riferimento alla modalità descritta nel precedente punto 1 occorre segnalare che a far data dallo scorso 1° aprile 2016 le Poste Italiane Spa non effettuano più il servizio di “data certa” e, pertanto, occorrerà all’occorrenza fare ricorso ad altra metodologia alternativa tra quelle in precedenza descritte.



Dott. Rizzi Mauro

## 8) I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA PER I "SUPER AMMORTAMENTI"

Al fine di incentivare gli investimenti, la Legge di Stabilità 2016 ha introdotto un'agevolazione che consente una maggiore deduzione (pari al 40%) del costo sostenuto per l'acquisizione di beni strumentali materiali nuovi. Tale previsione è decisamente più interessante rispetto alle ultime agevolazioni "Tremonti", in quanto non vi sono particolari limitazioni circa i beni agevolabili (gli immobili sono comunque esclusi) e non vi è la necessità di fare raffronti con gli investimenti realizzati nel passato (quindi ogni bene acquistato dà diritto ad un beneficio fiscale).

Le regole applicative del *bonus* sono state esaminate in precedenti circolari informative; di recente l'Agenzia è intervenuta per fornire i chiarimenti applicativi attraverso la circolare n. 23/E del 26 maggio 2016. Nel presente contributo si intende evidenziare i principali spunti interpretativi forniti in tale documento dall'Amministrazione finanziaria.

### Il funzionamento dell'agevolazione

L'agevolazione si sostanzia in un maggior costo deducibile del bene:

- il costo del bene viene aumentato del 40% al fine del calcolo degli ammortamenti, deduzione che viene calcolata in via extracontabile (quindi con indicazione in dichiarazione dei redditi). Considerando un bene di costo 100 con aliquota di ammortamento del 20%, ogni anno saranno stanziati a conto economico ammortamenti per 20, in quanto tali deducibili; in aggiunta sarà possibile beneficiare di una ulteriore deduzione di 8, quale variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi. L'agevolazione spetta in ragione del limite massimo di deducibilità degli ammortamenti, sulla base delle aliquote fiscali previste dal D.M. 31 dicembre 1988;
- il *bonus* riguarda anche i beni utilizzati in forza di contratti di locazione finanziaria. A tal fine il canone di *leasing* viene maggiorato del 40%: l'Agenzia ha precisato che la maggiorazione riguarda solo la quota capitale e non anche la quota interessi. Come nel caso degli ammortamenti, anche per i *leasing* la maggiore deduzione viene beneficiata con una variazione in diminuzione direttamente nel modello Unico. Nel caso di *leasing* con durata contrattuale inferiore alla durata minima fiscale, la deduzione della maggiorazione è parametrata al canone fiscalmente deducibile;
- sono invece esclusi dall'agevolazione i beni utilizzati ad altro titolo, quali il noleggio, la locazione non finanziaria, il *leasing* operativo, etc..

Per esplicita previsione normativa il beneficio interessa le imposte sui redditi, quindi sia l'Irpef che l'Ires. L'Agenzia ha chiarito che il *bonus* non riguarda l'Irap, neppure nel caso in cui l'imposta regionale sia determinata sulla base dei costi indicati in bilancio (articolo 5-bis, D.Lgs. 446/1997).

### I beni agevolabili

Dal punto di vista oggettivo, ossia per l'individuazione degli investimenti agevolabili, occorre osservare che l'agevolazione riguarda solo i beni materiali (quindi non potrà essere agevolato un marchio, un brevetto, una licenza, etc.) e che siano strumentali (quindi sono esclusi i beni merce, ossia quelli acquistati per la rivendita, così come sono esclusi i materiali di consumo). La norma richiede che l'aliquota di ammortamento del bene sia pari o superiore al 6,5%, avendo riguardo alla tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988. Requisito che comunque viene soddisfatto dalla maggioranza delle tipologie di beni strumentali.

Sono invece esclusi dal *bonus*:

*Dott. Rizzi Mauro*

- i fabbricati di ogni tipo (quindi sia abitativi che strumentali, indipendentemente dal fatto che siano utilizzati nell'attività), nonché le costruzioni (anche quelle leggere, nonostante per tali beni l'aliquota di ammortamento sia del 10%),
- sono inoltre esclusi i beni indicati nell'allegato 3, Legge di Stabilità, in cui si indicano alcuni Gruppi e Specie della Tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988 (ad esempio condutture, materiale rotabile, ferroviario e tramviario, aerei, etc.). Le motrici risultano comunque agevolabili.

L'Agenzia precisa che l'agevolazione spetta tanto con riferimento ai beni costruiti in economia, quanto per quelli la cui costruzione è affidata in appalto a soggetti terzi.

La norma, inoltre, richiede che per beneficiare dell'agevolazione i beni strumentali siano nuovi. Si considerano beni nuovi, in particolare:

- i beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene, nonché quelli acquistati presso soggetti diversi, purché il bene non sia mai stato utilizzato (quindi mai entrato in funzione);
- i beni destinati all'esposizione (*show room*),
- per i beni complessi, ossia che comprendono al proprio interno anche beni usati, il requisito della novità sussiste se viene fornita un'attestazione in merito alla prevalenza del bene nuovo rispetto a quelli usati.

Nella circolare in commento viene peraltro precisato quanto segue: non potrà fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione come ad esempio l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi.

Nella circolare in commento viene peraltro precisato quanto segue: non potrà fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione come ad esempio l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi.

Nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento (ad esempio un produttore di vernici che fornisce in comodato d'uso dei tintometri alla carrozzerie clienti). I beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante.

### **Interventi su beni di terzi**

Nel caso di interventi su beni di terzi (ad esempio, utilizzati dall'impresa in forza di contratto di locazione o comodato) occorre distinguere sulla base della loro qualificazione contabile, facendo riferimento alla indicazioni contenute nei principi contabili:

- se trattasi di beni che hanno una loro individualità ed autonoma funzionalità, i quali al termine del periodo di locazione o di comodato possono essere rimossi dall'utilizzatore (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono, vanno iscritti tra le immobilizzazioni materiali, quindi risultano agevolabili;
- al contrario, se si tratta di meri costi sostenuti sui beni di terzi, queste spese vanno qualificate come "altre immobilizzazioni immateriali", quindi sono esclusi dalla maggiorazione.

### **Beni di ridotto valore**

Una particolare questione riguarda i beni di costo non superiore a 516,46 euro che, come noto, sono interamente deducibili nel corso del periodo d'imposta di acquisto. Sul punto l'Agenzia nella circolare n. 23/E/2016 conferma quanto in precedenza affermato nella circolare n. 12/E/2016:

*Dott. Rizzi Mauro*

- la prima questione riguardava la possibilità di applicare l'agevolazione a tali beni, risolta positivamente;
- inoltre, viene osservato come l'agevolazione risulti applicabile "ai fini delle quote di ammortamento", quindi non influisce sul valore del bene, con la conseguenza che non si perde la possibilità di dedurre integralmente il bene nell'esercizio, nel caso in cui il valore maggiorato fosse superiore al limite di 516,46 euro (ad esempio bene costato 500 euro, sarà interamente deducibile nell'esercizio per 700 euro).

### Soggetti interessati

Sotto il profilo dei soggetti che possono beneficiare del *bonus*, va notato che questo viene riconosciuto:

- sia a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, tanto in forma individuale quanto in forma collettiva (società di persone o società di capitali);
- sia a favore dei soggetti che producono reddito di lavoro autonomo, anche costituiti sotto forma di studio associato.

Come precisato dall'Agenzia, l'agevolazione spetta anche ai soggetti che applicano il regime dei minimi (o regime di vantaggio), i quali maggioreranno l'importo deducibile del bene (per tali soggetti la deduzione del bene strumentale avviene per cassa, nell'anno del pagamento). I forfettari, al contrario, non possono applicare il bonus: per tali soggetti il reddito è infatti forfettizzato ed essi non hanno diritto a dedurre alcun costo analitico, neppure quello inerente i beni strumentali (quindi, di conseguenza, non vi è alcun ammortamento da maggiorare).

Viene inoltre esaminato il caso di investimenti realizzati con riferimento ad imprese condotte in affitto o in usufrutto, dove la regola di deduzione del costo maggiorato dipende dal fatto che sia stata o meno azionata la deroga alle previsioni dell'articolo 2561, cod. civ.:

- quando esercitata, quindi, viene previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la maggiorazione spetterà solo a quest'ultimo;
- al contrario, ove non sia stata prevista la deroga convenzionale concernente l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni, il beneficio spetterà solo all'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che, ai sensi dell'articolo 102, comma 8, Tuir, calcola e deduce gli ammortamenti.

### Il periodo agevolato

Viene fissata una finestra temporale entro la quale occorre realizzare l'investimento: la norma è chiara nell'affermare che l'agevolazione compete per i beni acquisiti nell'intervallo temporale che va dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016. Sul punto viene chiarito che:

- per i beni acquisiti in proprietà si deve aver riguardo alla data di consegna o spedizione, tenendo conto che eventuali clausole che differiscono il passaggio della proprietà determinano anche il differimento del momento in cui è fruibile l'agevolazione (ad eccezione della clausola di riserva della proprietà che ai fini fiscali sono irrilevanti);
- per i beni acquisiti mediante contratto di appalto, la regola è l'ultimazione della prestazione (con conseguente differimento del momento in cui il bene è agevolato), a meno che il contratto non preveda la liquidazione di SAL definitivi, nel qual caso rileva l'importo di tali SAL liquidati;
- per i beni in *leasing*, invece, si deve aver riguardo alla data in cui il bene è consegnato all'utilizzatore (risultante dal verbale di consegna). L'agevolazione spetterà anche sul futuro prezzo di riscatto (sempre e solo per i beni precedentemente consegnati nel periodo agevolato).

#### ⇒ *L'entrata in funzione del bene*

L'Agenzia evidenzia come la maggiorazione può essere dedotta solo "a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene". Questo significa che, per ottenere il beneficio, il bene deve essere stato acquistato durante il periodo agevolato, mentre l'entrata in funzione darà inizio allo stanziamento delle quote di ammortamento e, quindi, permetterà l'effettiva fruizione del bonus. Quindi, se l'acquisto viene effettuato

*Dott. Rizzi Mauro*

nel 2016 ma il bene verrà messo in funzione nel 2017, l'acquisto risulterà agevolato, ma il *bonus* potrà essere computato a partire dal 2017.

### Autovetture

La norma agevolativa interviene anche in merito alla deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria degli automezzi di cui all'articolo 164, lettera b), Tuir (ossia quelli ad uso promiscuo, caratterizzati da un tetto superiore al costo fiscalmente rilevante). Quindi l'agevolazione si applica non solo maggiorando il costo del bene, ma anche aumentando i limiti massimi di deducibilità.

	Limite Tuir	Limite maggiorato
Autovetture ad utilizzo promiscuo aziendale/personale	18.076,99	25.306,39
Autovetture degli agenti e rappresentanti di commercio	25.822,84	36.151,98
Motocicli	4.131,66	5.784,32
Ciclomotori	2.065,83	2.892,16

Su tali nuove soglie si calcola la percentuale di ammortamento, alla quale applicare la percentuale di rilevanza del 20% (80% per gli agenti di commercio). Questo comporta che, malgrado l'effetto derivante dal super ammortamento, comunque il beneficio si presenterà normalmente piuttosto limitato.

Il beneficio appena descritto interessa anche i beni in leasing, posto che nel calcolo del canone deducibile occorre tenere in considerazione il limite massimo di rilevanza fiscale del bene.

Per quanto riguarda i veicoli:

- di cui alla lettera a) dell'articolo 164 (veicoli esclusivamente strumentali deducibili al 100%);
- nonché quelli di cui alla lettera b-bis) dello stesso articolo 164 (veicoli assegnati in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta deducibili al 70%);

si applicano le regole previste per gli altri beni strumentali, ossia opererà solo l'incremento del 40% del costo di acquisizione, su cui calcolare gli ammortamenti (e la quota capitale dei canoni di *leasing* di competenza).

### Plusvalenze e manutenzioni

Va evidenziato, infine, come l'effetto dell'incremento del costo fiscale del bene abbia effetto solo su ammortamenti e canoni di *leasing*, mentre non avrà alcuna rilevanza nel calcolo di plusvalenze e minusvalenze in sede di cessione del bene. Quando il bene sarà ceduto occorrerà calcolare *plus* e *minus* come se la presente disciplina non fosse esistita.

Allo stesso modo, l'incremento del costo fiscale del bene non ha alcun effetto neppure sul calcolo del plafond per la deduzione delle spese di manutenzione e riparazione, così come per la disciplina delle società di comodo né ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

*Dott. Rizzi Mauro*

## **9) I CORRETTIVI CONGIUNTURALI AI FINI DEGLI STUDI DI SETTORE PER IL 2015**

Con il D.M. datato 12 maggio 2015 il Ministero dell'economia e delle finanze ha approvato la revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo d'imposta 2015. A tal fine, i ricavi e i compensi risultanti dall'applicazione degli studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2015, sono determinati sulla base della nota tecnica e metodologica riportata nell'allegato 1 al decreto.

I correttivi come è noto riguardano gli studi di settore relativi alle attività nel settore delle manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio, al fine di tener conto degli effetti della crisi economica e dei mercati.

Per quanto riguarda gli effetti della loro applicazione va tenuto presente che i contribuenti che per il periodo d'imposta 2015, dichiarino, anche a seguito di adeguamento, ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quello risultante dall'applicazione degli studi di settore integrati con i correttivi approvati con il citato decreto, non sono assoggettabili, per tale annualità, ad accertamento ai sensi dell'articolo 10, L. 146/1998.

Anche per quest'anno i correttivi sono ripartiti nelle seguenti categorie:

- di settore: applicabili a tutti i soggetti non congrui dello specifico settore in crisi;
- individuali: applicabili solo laddove il correttivo di settore non colga la specifica situazione di crisi del singolo contribuente;
- territoriali: definiti sulla base della nota tecnica e metodologica relativa all'aggiornamento delle analisi territoriali.

In particolare, l'elaborazione dei correttivi congiunturali di settore è stata effettuata per tutti i 204 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2015, con un'analisi specifica delle tariffe per i 12 studi di settore relativi alle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi e la contrazione dei margini e della redditività per gli altri 193 studi di settore.

### **Confermato il presupposto del correttivo congiunturale individuale**

Come lo scorso anno (diversamente dagli studi di settore applicabili al periodo d'imposta 2013), anche per il 2015 il correttivo individuale applicabile agli studi di settore (diversi da quelli dei professionisti) è stato elaborato analizzando la variazione dell'efficienza produttiva delle imprese nel 2015 rispetto al triennio 2012 – 2014.

### **Confermata la modifica dell'indicatore relativo alla durata delle scorte**

Gli interventi relativi all'analisi di normalità economica riguardano l'indicatore "Durata delle scorte" e si applicano ai soggetti che presentano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- situazione di coerenza delle esistenze iniziali;
- situazione di normalità economica rispetto agli indicatori di controllo del valore dei beni strumentali;
- riduzione dell'efficienza produttiva rispetto a quella storica di riferimento, individuata come di maggior valore di efficienza produttiva del triennio precedente (triennio 2012-2014);
- dichiarazione, per il biennio 2014-2015, dello stesso codice attività prevalente o applicazione dello stesso studio di settore, anche se evoluto, nel 2015.

In particolare, con riferimento al suddetto indicatore, la soglia massima di normalità economica viene elevata in modo da tener conto dell'incremento di rimanenze finali riconducibile alla crisi economica (merci e prodotti invenduti a seguito della contrazione delle vendite).

*Dott. Rizzi Mauro*

⇒ *Novità: intervento relativo all'analisi di coerenza*

L'unica novità riscontrabile per il periodo d'imposta 2015 nella gestione dei correttivi congiunturali, è relativa all'analisi della coerenza (per il resto è confermata l'impostazione del periodo d'imposta 2014).

Per applicare il nuovo correttivo, al fine della individuazione degli interventi relativi all'analisi di coerenza, sono stati selezionati tutti gli indicatori per i quali la determinazione dei valori di soglia di coerenza può essere influenzata dalla riduzione dei margini e della redditività, nonché dal minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari, collegati alla situazione di crisi economica.

A tal fine, per gli studi di settore relativi alle attività d'impresa sono stati selezionati quindici indicatori (quelli relativi ai margini, alla redditività e all'utilizzo degli impianti), mentre, per gli studi relativi alle attività professionali sono stati selezionati, i cinque indicatori relativi ai margini e alla redditività.

Per tutti gli indicatori è stato analizzato l'andamento congiunturale a livello di studio di settore ed è stata valutata l'eventuale esigenza di introdurre un correttivo congiunturale.

#### **Attenzione al campo "note aggiuntive"**

I richiamati correttivi per la crisi, anche se mirano a cogliere il massimo dettaglio (settore, individualità e territorio), hanno inevitabilmente una valenza generalizzata e conseguentemente potrebbero sussistere situazioni in cui il contribuente non si riconosce nell'analisi e nei conseguenti correttivi applicati. Va, infatti, sottolineato che le tendenze riscontrate sono dei valori medi che rappresentano, ancor più degli scorsi anni, gruppi di imprese con una variabilità estremamente rilevante (cosiddetta "turbolenza").

Di conseguenza occorre segnalare eventuali anomalie, anche con riferimento alla situazione di crisi, nel campo "note aggiuntive" del modello dello studio di cui l'Amministrazione finanziaria deve tenere conto già in fase di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo. Occorre inoltre ricordare che tali segnalazioni potrebbero portare ad approfondimenti di analisi e modifiche qualora i correttivi non fossero risultati adeguati in determinate casistiche.

Si invita pertanto la gentile Clientela che dovesse risultare non congrua anche a seguito delle riduzioni riconosciute dai predetti correttivi congiunturali, a documentare allo Studio situazioni particolari o di settore che possano aver inciso nella contrazione dei margini e dei ricavi.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti