

CIRCOLARE N. 2
12 GENNAIO 2015

La Legge di stabilità 2015: alcuni approfondimenti

© Copyright 2015 Acerbi & Associati®

Con la precedente circolare di Studio n. 1/2015 abbiamo commentato in forma sintetica, con una tabella di sintesi, le principali novità contenute nella Legge di Stabilità per l'anno 2015.

Per i seguenti argomenti, si forniscono con la presente circolare alcune ulteriori note di commento:

1. Il nuovo regime dei "minimi" in vigore dal 1 gennaio 2015
2. Le novità del ravvedimento operoso
3. Prorogate le detrazioni del 65% e 50% - incremento della ritenuta di acconto sui relativi bonifici
4. Modifica delle deduzioni Irap del costo del lavoro
5. Riapertura (con modifiche) dei termini per rideterminare il valore di terreni e partecipazioni
6. Scade il 26 gennaio prossimo il termine del versamento IMU per i terreni "ex montani"
7. Abolizione della scheda di trasporto.

1. Il nuovo regime dei "minimi" in vigore dal 1 gennaio 2015 – art. 1 commi 54-89 L. n. 190/2014

Con la pubblicazione della Legge di Stabilità (che rimanda a decreti non regolamentari e provvedimenti del Direttore dell'Agenzia entrate per le modalità attuative e l'applicazione delle nuove disposizioni) è stato disciplinato il nuovo regime fiscale agevolato per le **persone fisiche** che esercitano attività di impresa, arte o professione. Il regime forfetario non è più destinato alle sole nuove iniziative produttive o di lavoro autonomo ma a tutte le persone fisiche che rispettano determinati requisiti e prevede principalmente:

- la determinazione del reddito attraverso un coefficiente di redditività applicato ai ricavi/compensi, diversificato a seconda dell'attività svolta;
- l'applicazione di un'imposta sostitutiva sul reddito del 15%;
- la effettuazione delle operazioni attive senza rivalsa dell'Iva;
- la possibilità di fruire di spese per prestazioni di lavoro fino al tetto annuo di 5.000 euro lordi.

Le condizioni per l'accesso al nuovo regime

Il nuovo regime agevolato rappresenta un **regime naturale**: ciò significa che i contribuenti già in attività che soddisfano i requisiti di accesso migrano automaticamente dal 1° gennaio 2015 in tale regime, fatta salva la facoltà di esercitare l'opzione per l'applicazione dell'Iva e delle imposte sui redditi nei modi ordinari.

L'accesso è riservato a coloro che nel periodo di imposta 2014 hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a soglie che variano in base al codice attività Ateco 2007 (a seconda del tipo di attività svolta il limite varia da 15.000 euro a 40.000 euro).

Gruppo di settore	Limite dei ricavi / compensi	Coefficiente di redditività
1. Industrie alimentari e delle bevande	35.000 euro	40%
2. Commercio all'ingrosso e al dettaglio	40.000 euro	40%
3. Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	30.000 euro	40%
4. Commercio ambulante di altri prodotti	20.000 euro	54%
5. Costruzioni e attività immobiliari	15.000 euro	86%
6. Intermediari del commercio	15.000 euro	62%
7. Attività dei servizi di alloggio e ristorazione	40.000 euro	40%
8. Attività professionali	15.000 euro	78%
9. Altre attività economiche	20.000 euro	67%

Nel caso di sussistenza nel periodo di imposta 2014 di partita Iva individuale e di reddito di lavoro dipendente o assimilato, va effettuata una ulteriore verifica: se la somma delle due tipologie di reddito eccede l'importo di 20.000 euro, l'accesso al regime agevolato è consentito solamente se il reddito da partita Iva è prevalente rispetto a quello da lavoratore dipendente. Vanno, poi, verificati annualmente i seguenti requisiti:

- le spese per prestazioni di lavoro devono essere contenute entro il limite di 5.000 euro lordi;
- il costo lordo complessivo dei beni strumentali al termine del periodo di imposta non deve essere superiore a 20.000 euro (si considerano al 50% quelli ad uso promiscuo e non vengono considerati quelli di ammontare inferiore a 516,46 euro).

Per i contribuenti che intraprendono una nuova attività rispettando i requisiti per l'accesso al regime forfetario, per il primo triennio il reddito determinato sulla base dei coefficienti di redditività è ridotto di 1/3 (riduzione concessa anche nel caso di passaggio di regime da minimo o neo-attività a nuovo minimo nel 2015).

Sono **esclusi** dall'accesso al regime agevolato:

- soggetti che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva;
- soggetti che si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- soggetti non residenti (ad eccezione di coloro che producono nello Stato italiano almeno il 75% del reddito complessivo, qualora siano residenti in uno Stato che assicuri un adeguato scambio di informazioni);
- soggetti che effettuano cessioni di fabbricati o di terreni edificabili;
- soggetti che partecipano a società di persone o a società a responsabilità limitata trasparenti.

I "vecchi" regimi agevolati dei minimi, degli ex minimi e delle neo-attività

Il nuovo regime sostituisce i regimi agevolati in vigore fino al 31 dicembre 2014 dei minimi-regime fiscale di vantaggio (art. 27 comma 1 e 2 D.L. n. 98/2011), degli ex minimi-regime contabile agevolato (art. 27 comma 3 D.L. n. 98/2011) e delle nuove iniziative produttive o di lavoro autonomo (art. 13 della L. n. 388/2000).

L'unica possibilità di rimanere a partire dal 1° gennaio 2015 nel regime agevolato preesistente, anziché transitare naturalmente nel nuovo regime, è concessa ai contribuenti minimi-regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27 comma 1 e 2 D.L. n. 98/2011.

Vediamo di esemplificare con una tabella le varie casistiche:

Regime dei minimi nel 2014	Dal 1° gennaio 2015 è possibile transitare naturalmente nel nuovo regime, rimanere nel vecchio regime fino al termine del quinquennio o al compimento del 35° anno di età ovvero optare per l'applicazione del regime ordinario. N.B.: se nel 2015 si transita nel nuovo regime e si è nel primo triennio di attività è concessa la riduzione forfetaria di 1/3 del reddito determinato in base ai coefficienti.
Regime degli ex minimi nel 2014	Dal 1° gennaio 2015 è possibile transitare naturalmente nel nuovo regime ovvero optare per l'applicazione del regime ordinario.
Regime nuove iniziative nel 2014	Dal 1° gennaio 2015 è possibile transitare naturalmente nel nuovo regime ovvero optare per l'applicazione del regime ordinario. N.B.: se nel 2015 si transita nel nuovo regime e si è nel primo triennio di attività è concessa la riduzione forfetaria di 1/3 del reddito determinato in base ai coefficienti.

Le semplificazioni del nuovo regime

Numerose sono le semplificazioni previste sia ai fini reddituali sia ai fini Iva per tutti i nuovi minimi, così come ai fini previdenziali per i soli contribuenti esercenti attività di impresa (non per i professionisti).

Il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei ricavi e compensi il coefficiente di redditività individuato a seconda del codice Ateco 2007 dichiarato: al risultato così ottenuto, una volta dedotti i contributi previdenziali obbligatori, viene applicata un'imposta sostitutiva dell'Irpef, delle addizionali e dell'Irap del **15%**.

Sono irrilevanti, pertanto, i costi e le spese sostenute nel corso del periodo di imposta, in quanto il reddito viene determinato in modalità forfetaria e non analitica.

Vige l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili ma permane l'obbligo di conservare tutti i documenti emessi e ricevuti. È prevista l'esenzione della presentazione della dichiarazione Irap e degli studi di settore.

Non è prevista l'applicazione di ritenute di acconto né sulle fatture emesse (andrà comunicato al cliente che il reddito è assoggettato ad imposta sostitutiva) **né su quelle ricevute** (in dichiarazione dei redditi andrà indicato il codice fiscale del soggetto percettore di redditi per i quali non è stata applicata la ritenuta). Decadendo per il nuovo contribuente minimo la qualifica di sostituto di imposta, anche in relazione agli eventuali rapporti di lavoro instaurati, non dovrà essere né operata né versata all'Erario alcuna ritenuta Irpef.

Ai fini Iva non si applica la rivalsa sulle fatture di vendita e non si ha diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti. Particolari disposizioni sono state previste in caso di acquisti o cessioni di beni intracomunitari e prestazioni di servizi rese a o ricevute da soggetti non residenti. È prevista l'esenzione dalla presentazione della dichiarazione Iva, dalla comunicazione clienti/fornitori (c.d. spesometro) e dalla comunicazione *black-list*.

I soli contribuenti esercenti attività di impresa possono fruire di un regime agevolato contributivo che consiste nel non applicare il reddito minimo annualmente previsto dalla L. n. 233/1990. Ciò significa che se l'imprenditore dichiara un reddito inferiore al minimale annuo previsto per la Gestione Inps Artigiani e Commercianti (che era pari a 15.516 euro nel 2014) potrà versare i contributi sulla base del reddito effettivo determinato in misura forfetaria, comunicandolo tempestivamente all'Inps entro il 28 febbraio 2015 (per il periodo di imposta 2015). In tal caso, però, verranno sì versati meno contributi rispetto a quelli dovuti sul reddito minimale ma verrà altresì accumulato un montante contributivo non coincidente con l'anno solare, proporzionalmente ridotto in base alla somma versata.

2. Le novità del ravvedimento operoso – art. 1 commi 634-640 L. n. 190/2014

Il ravvedimento operoso è un istituto che, da oltre 15 anni, permette ai contribuenti di rimediare spontaneamente ad errori ed omissioni, beneficiando di una riduzione della sanzione rispetto alla misura che verrebbe irrogata dall'ente impositore in caso di controllo. Tipico è l'utilizzo del ravvedimento per sanare gli omessi versamenti, ovvero per rimediare ad errori di diversa natura, quali ad esempio quelli relativi al contenuto delle dichiarazioni dei redditi.

A decorrere dal 1° gennaio 2015 mutano radicalmente le regole per la gestione dell'istituto, per due ordini di motivi:

- 1) da un lato, la Legge di Stabilità riscrive le norme e rende il ravvedimento la modalità principale per sistemare in modo spontaneo la posizione del contribuente prima che si concretizzino contestazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, addirittura determinando la cancellazione di altri istituti deflattivi (ad esempio, la definizione del processo verbale e dell'invito a comparire);
- 2) per altro verso, scende ulteriormente il tasso di interesse che dovrà essere applicato per i conteggi nei quali si rimedia ad un omesso o tardivo versamento di imposta.

In relazione al mutato approccio generale, si fa presente che l'intervento dovrebbe essere finalizzato a realizzare quel miglior rapporto di trasparenza tra amministrazione finanziaria e contribuente, fondato, tra l'altro, sulla messa a disposizione di ogni soggetto di tutte le informazioni disponibili in seno all'amministrazione finanziaria. Ove il contribuente comprenda che la propria posizione, valutando i dati presenti in archivio, possa essere meritevole di una integrazione, il ravvedimento operoso rappresenterebbe lo strumento mediante il quale sarà possibile beneficiare della riduzione delle sanzioni a fronte della autodenuncia spontanea.

Approfondiamo le modifiche, partendo da quella di natura tecnica meno consistente.

La modifica al tasso di interesse legale

Si è detto che il ravvedimento è frequentemente utilizzato per rimediare ad omessi o tardivi versamenti di imposta; tuttavia, il beneficio viene concesso alla condizione che il contribuente versi le imposte dovute, gli interessi legali per il ritardo e le sanzioni in misura ridotta.

Proprio la misura del tasso legale di interesse è stata oggetto di modifica in riduzione ad opera del D.M. 11 dicembre 2014 che ha previsto la nuova misura dello 0,5% applicabile a decorrere dal 01 gennaio 2015 (si veda anche la circolare di Studio n. 24 del 2014).

Ciò significa, ad esempio, che volendo ravvedere l'acconto Iva di 100.000 euro non versato lo scorso 29 dicembre entro il 30° giorno successivo, si dovrà procedere come segue:

Sanzione ridotta	100.000 x 3%		3.000,00
Interessi sul 2014 al 1% (2 giorni)	100.000 x 2 x 1 : 36.500	5,48	
Interessi sul 2015 allo 0,5% (28 giorni)	100.000 x 28 x 0,5 : 36.500	38,36	
Totale complessivo interessi	5,48 + 38,36		43,84
Tributo dovuto			100.000,00
TOTALE DA VERSARE			103.043,84

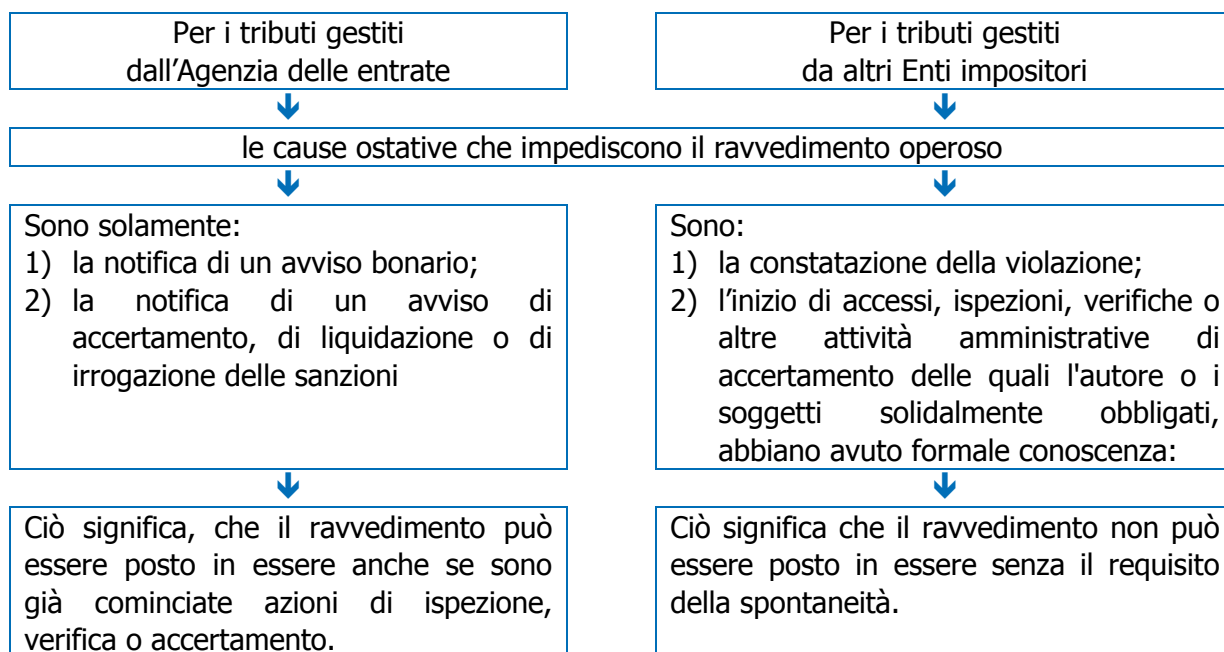
La modifica alle regole del ravvedimento

Come anticipato, la Legge di stabilità ha introdotto anche numerose variazioni alle regole base del ravvedimento operoso, creando anche una distinzione tra quelle applicabili ai tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate (Iva, Irpef, Ires, Irap, ecc.) e gli altri tributi (Imu, Tasi, diritto annuale Cciaa, ecc.).

Le variazioni possono così essere riepilogate:

- modifiche alle cause ostative che impediscono il ravvedimento, consentendone un utilizzo più ampio e per un lasso temporale molto più esteso rispetto al passato (si consideri, infatti, che la possibilità di ravvedersi veniva meno con la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta in cui era commessa la violazione o, nei casi in cui non vigeva l'obbligo di presentare il modello, entro un anno dalla commissione della violazione);
- modifiche alle misure di riduzione della sanzione da ravvedimento, sostanzialmente in modo peggiorativo in ragione della tardività con cui si propone il rimedio (vale il criterio in forza del quale più attendo e più mi costa il ravvedimento).

In merito alle cause ostative, si evidenzia già la distinzione tra comparti impositivi. Infatti:



In merito alle nuove misure della riduzione delle sanzioni, va rammentato che la precedente stesura della norma individuava solo tre casistiche differenziate:

- a) quella dei tardivi versamenti rimediati entro 30 giorni dalla originaria scadenza (riduzione delle sanzioni ad 1/10);
- b) quella degli errori (di qualsiasi natura) rimediati entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta in cui era commessa la violazione (riduzione delle sanzioni ad 1/8);
- c) quella della dichiarazione tardiva, presentata con ritardo non superiore a 90 giorni, con riduzione delle sanzioni ad 1/10.

Dopo le modifiche qui in commento, invece, il panorama è riassumibile con la tabella che segue (le lettere individuano le fattispecie contenute nell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997):

Fattispecie		Termine	Riduzione	Enti impositori
a)	Tardivo versamento del tributo	Entro 30 giorni dalla scadenza	1/10	Tutti
a-bis)	Qualsiasi tipo di violazione	Entro 90 giorni dal termine di presentazione del modello	1/9	Tutti
b)	Qualsiasi tipo di violazione	Entro il termine di presentazione della dichiarazione	1/8	Tutti
b-bis)	Qualsiasi tipo di violazione	Entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva	1/7	Solo tributi gestiti dalla Agenzia Entrate
b-ter)	Qualsiasi tipo di violazione	Successivamente al termine di presentazione della dichiarazione	1/6	
b-quater)	Qualsiasi tipo di violazione	Dopo che sia stato notificato il PVC che contesta la violazione	1/5	
c)	Presentazione tardiva della dichiarazione	Entro 90 giorni dalla scadenza originaria	1/10	Tutti

La misura della riduzione delle sanzioni va applicata alla sanzione edittale prevista per la violazione compiuta.

In tal senso, ad esempio:

- il tardivo versamento delle somme con un ritardo di 10 giorni, sconta una sanzione edittale pari al 2% (0,2% per ogni giorno di ritardo sino a 14); la predetta sanzione del 2% si riduce di 1/10 se il ravvedimento viene posto in essere nei 30 giorni dalla originaria scadenza (lettera a);
- la correzione di una dichiarazione dal contenuto infedele è punita con la sanzione del 100% delle maggiori imposte; così:
 - se rimedio entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui ho commesso la violazione, applico una sanzione del 12,5% (100:8), in forza della lettera b);
 - se rimedio entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva a quella dell'anno in cui ho commesso la violazione, applico una sanzione del 14,29% (100:7), in forza della lettera b-bis);
 - se rimedio successivamente al termine di cui al punto precedente, applico una sanzione del 16,67% (100:6), in forza della lettera b-ter);
- nel caso in cui intenda correggere una dichiarazione dopo che mi è stata contestata la violazione con la consegna di un pvc, applico la sanzione del 20% (100:5), in forza della lettera b-quater);
- nel caso in cui trasmetta una dichiarazione entro i 90 giorni dalla originaria scadenza, posso ridurre ad 1/10 la sanzione fissa di 258 euro, e quindi pago 25 euro in forza della lettera c).

La programmata abrogazione di altri istituti deflattivi

Le modifiche di cui sopra che, quantomeno per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, permettono una ampia gamma di scelte in un altrettanto ampio periodo temporale, hanno indotto il legislatore ad eliminare, sia pure a decorrere dal 2016, alcune possibilità di definizione bonaria della pretesa tributaria.

Si tratta, in particolare, della possibilità:

- di definire l'invito al contraddittorio (tipicamente per contestazioni relative agli studi di settore), con riduzione delle sanzioni ad 1/6 della misura irrogata;
- di definire il Processo Verbale di Constatazione (c.d. pvc) entro 30 giorni dalla data della consegna, con riduzione ad 1/6 delle sanzioni;
- di definire l'accertamento, non preceduto da pvc né da invito al contraddittorio, entro il termine di presentazione del ricorso, con riduzione delle sanzioni ad 1/6.

Tali misure non saranno più operative, come detto, a decorrere dal 2016, con la conseguenza che durante l'anno 2015 sarà possibile azionare sia i vecchi rimedi che il ravvedimento operoso, così come modificato.

Non è possibile stabilire a priori se la situazione sia migliorata o peggiorata; tuttavia, riscontriamo che:

- con le definizioni abrogate (sia pure dal 2016), era possibile beneficiare del pagamento rateale senza garanzia, mentre il ravvedimento richiede il pronto pagamento dell'intera somma dovuta;
- con le definizioni abrogate (sia pure dal 2016), era indispensabile accettare integralmente la contestazione, mentre con il ravvedimento operoso si potrebbe scegliere di definire alcune contestazioni, lasciando aperta la discussione sulle altre;
- con le definizioni abrogate, le sanzioni erano applicate tenendo conto delle riduzioni del cumulo giuridico, mentre il ravvedimento operoso deve essere effettuato avendo riguardo alle sanzioni edittali;
- se, per le prime due ipotesi, il ravvedimento operoso consente di beneficiare di una riduzione delle sanzioni alternativa, per il caso della acquiescenza rafforzata, invece, il sistema non pone più alcun rimedio, con la conseguenza che si potrà solo beneficiare della riduzione delle sanzioni ad 1/3 con la acquiescenza ordinaria (rispetto alla riduzione ad 1/6 ancora possibile per il solo 2015).

Entrata in vigore delle nuove regole

La norma non prevede alcuna specifica data di entrata in vigore delle modifiche, con la conseguenza che le medesime risultano operative già dal 01 gennaio 2015.

Non è nemmeno richiesto, inoltre, che le violazioni che si intendono sanare con i nuovi meccanismi siano state compiute nel 2015, potendosi applicare, ad esempio, le nuove riduzioni anche per la correzione di errori ed omissioni compiuti nel passato.

Ciò significa, ad esempio, che nel 2015 posso ancora integrare la dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2012 (applicando il ravvedimento), circostanza che invece risultava preclusa sino al 31 dicembre 2014, essendo ormai inutilmente decorso (al 30 settembre 2014) il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo nel corso del quale era stata commessa la violazione.

3. Prorogate le detrazioni del 65% e 50% - incremento della ritenuta di acconto sui relativi bonifici – art. 1 commi 47-48 e 657 L. n. 190/2014

Con la pubblicazione della Legge di Stabilità vengono prorogate le disposizioni incentivanti il settore edilizio: i contribuenti che intendono beneficiare delle detrazioni (incrementate rispetto alla misura ordinaria) del **50%** per il recupero del patrimonio edilizio ovvero del **65%** per le spese di riqualificazione energetica degli edifici o per l'adozione di misure antisismiche avranno tempo fino al prossimo **31 dicembre 2015** per sostenere le spese.

Si ricorda che possono fruire della detrazione Irpef del 50% i possessori o i detentori di immobili residenziali, principalmente per gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia realizzati tanto sulle singole unità immobiliari quanto su parti comuni di edifici residenziali, nonché sulle relative pertinenze.

La detrazione Irpef/Ires del 65%, invece, non prevede alcuna eccezione né di tipo oggettivo (unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, non solamente immobili abitativi) né di tipo soggettivo (qualsiasi privato o titolare di reddito di impresa può fruirne).

La proroga della detrazione Irpef del 50% e il "bonus arredi"

La detrazione Irpef del 50%, nel limite di spesa di € 96.000 per singola unità immobiliare residenziale (e relative pertinenze), finalizzata ad incentivare il **recupero del patrimonio edilizio**, è stata prorogata alle spese sostenute entro il prossimo **31 dicembre 2015**, confermando quindi le misure applicate nel corso del 2014.

Fino al **31 dicembre 2015** è stata confermato anche il **bonus arredi**: per l'acquisto di arredi fissi, mobili e grandi elettrodomestici (rientranti nella categoria A+ ovvero A per i forni) destinati all'immobile abitativo già oggetto di intervento di recupero edilizio, nel limite di spesa di € 10.000 (aggiuntivo rispetto al limite di € 96.000 per l'intervento di recupero) è fruibile una detrazione Irpef del 50% del costo sostenuto.

La Legge di Stabilità introduce una limitazione all'importo delle spese agevolabili: le spese per l'acquisto di arredi fissi, mobili e grandi elettrodomestici detraibili non possono essere superiori alle spese sostenute per l'intervento di recupero edilizio cui si riferiscono.

Il comma 48, modificando l'articolo 16-*bis* Tuir, estende da sei mesi a diciotto mesi il periodo di tempo entro il quale **le imprese di costruzione o ristrutturazione (ovvero le cooperative edilizie) devono vendere o assegnare l'immobile** oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia (riguardanti l'intero fabbricato) per beneficiare della detrazione per ristrutturazione edilizia.

La proroga delle detrazioni Irpef/Ires del 65%

La detrazione Irpef/Ires del 65% per le spese di **riqualificazione energetica** degli edifici è stata prorogata fino alle spese sostenute entro il prossimo **31 dicembre 2015**, quindi estendendo il trattamento applicato nel corso del 2014. Entro il medesimo termine devono essere posti in essere anche gli interventi sulle parti comuni condominiali (in precedenza il termine era differenziato).

La detrazione del 65% interessa sia i soggetti privati sia i titolari di reddito di impresa, non essendo previste esclusioni oggettive per quanto riguarda la tipologia di immobile (siano essi abitativi, commerciali o industriali) oggetto di intervento.

La detrazione del 65% per cento è estesa per le spese sostenute, dal 1 gennaio 2015 fino al 31 dicembre 2015, per l'acquisto e posa in opera delle schermature solari (fino ad 60.000 euro) e per l'acquisto e la posa in opera degli impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, nel limite massimo di detrazione di 30.000 euro.

Anche per gli interventi in funzione antisismica effettuati fino al 31 dicembre 2015 la detrazione è fissata al 65%.

Tabella riepilogativa:

Intervento	Agevolazione	Scadenza
Ristrutturazione edilizia	Detrazione Irpef del 50% in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di € 96.000	31 dicembre 2015
<i>Bonus</i> arredi	Detrazione Irpef del 50% in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di € 10.000	31 dicembre 2015 (spesa non limitata all'importo dell'intervento)
Riqualificazione energetica	Detrazione Irpef/Ires del 65% in 10 rate annuali di pari importo	31 dicembre 2015 (compresi interventi su parti comuni condominiali)
Adozione misure antisismiche	Detrazione Irpef/Ires del 65% in 10 rate annuali di pari importo	31 dicembre 2015

Ritenute bonifici

Come ben noto, le spese sostenute per il recupero del patrimonio edilizio e per il miglioramento delle prestazioni energetiche degli edifici devono essere pagate tramite bonifico, al quale da qualche tempo a questa parte (per la precisione la disposizione era contenuta nel D.L. n. 78/2010 con decorrenza dal 1 luglio 2010) viene applicata una ritenuta che inizialmente era fissata al 10%, ma che dal 6 luglio 2011 è stata ridotta al 4% ad opera del D.L. n. 98/2011.

Sul punto interviene ulteriormente la nuova Legge di Stabilità: il comma 657 innalza dalla precedente misura del 4%, alla nuova dell'**8%**, l'aliquota della ritenuta operata da banche o da Poste italiane Spa, sugli accrediti dei pagamenti, a mezzo bonifici, disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o in relazione ai quali spettano detrazioni fiscali.

Non variano le modalità applicative. L'obbligo di effettuazione della ritenuta non compete al soggetto che deve effettuare il pagamento (come avviene ordinariamente) ma alla banca che riceve l'accredito della somma: il soggetto disponente il bonifico bancario/postale dovrà pertanto procedere al pagamento delle fatture per l'importo lordo totale delle stesse (non vi è alcun obbligo di indicazione della ritenuta sulla fattura stessa).

4. Modifica delle deduzioni Irap del costo del lavoro – art. 1 commi 20-25 L. n. 190/2014

La Legge di Stabilità ha previsto che con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, sarà possibile dedurre ai fini Irap la differenza tra:

- il costo complessivo sostenuto per il personale dipendente a tempo indeterminato e
- le vigenti deduzioni spettanti a titolo analitico o forfetario riferibili sempre al costo del lavoro.

Sostanzialmente sarà possibile la deduzione integrale del costo del lavoro per i dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato oltre ai contributi previdenziali ed assistenziali e alle deduzioni già previste.

Queste nuove deduzioni assorbiranno però le deduzioni oggi vigenti relative a:

- le indennità di trasferta dei dipendenti degli autotrasportatori,
- le imprese con proventi non superiori a 400.000,00 euro,
- l'incremento occupazionale.

L'integrale deducibilità Irap del costo del lavoro si estende anche ai produttori agricoli titolari di reddito agrario e alle società agricole per ogni lavoratore dipendente a tempo determinato:

- che abbia lavorato almeno 150 giornate
- ed il cui contratto abbia almeno una durata triennale.

Per le imprese e professionisti che operano in assenza di dipendenti viene introdotto, sempre dal periodo di imposta 2015, un credito di imposta pari al 10% dell'Irap lorda liquidata in dichiarazione annuale. Tale credito potrà essere utilizzato in compensazione nel modello F24 nel limite del tetto di compensazione fissato in 700.000,00 euro annui a partire dall'anno nel corso del quale si presenta la dichiarazione Irap (quindi dal 1° gennaio 2016).

Variazione delle aliquote

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 (quindi con effetto già per il 2014), vengono abrogate le disposizioni che avevano ridotto le aliquote Irap per tutti i settori produttivi, con ciò ripristinando le previgenti aliquote d'imposta nelle misure:

- del 3,9% (aliquota ordinaria),
- del 4,2 % (aliquota applicata dai concessionari pubblici),
- del 4,65% (per le banche),
- del 5,9 % (per le assicurazioni),
- del 1,9% (per il settore agricolo),

fatti salvi gli effetti della diminuzione delle aliquote disposte dal D.L. n. 66/2014 ai fini della determinazione dell'acconto relativo al periodo d'imposta 2014.

5. Riapertura (con modifiche) dei termini per rideterminare il valore di terreni e partecipazioni – art. 1 commi 626-627 L. n. 190/2014

La Legge di Stabilità 2015 – L. n. 190/2014 – all'art. 1 comma 627 prevede la riapertura, per la dodicesima volta, dei termini per rideterminare il valore dei terreni a destinazione agricola ed edificatoria e delle partecipazioni in società non quotate posseduti da persone fisiche per operazioni estranee all'attività di impresa, società semplici, società ed enti a esse equiparate di cui all'art. 5 Tuir, enti non commerciali per i beni che non rientrano nell'esercizio di impresa commerciale e soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia, sulla falsariga dei provvedimenti precedenti che, in sostanza, hanno reso stabile quello originario, risalente agli artt. 5 e 7 della Legge Finanziaria per il 2002 e che, ancora oggi, rappresentano la normativa di riferimento.

Va, inoltre, tenuto conto in questa rivalutazione anche di quanto stabilito dall'art. 7 D.L. n. 70/2011 e cioè la possibilità di compensare l'imposta sostitutiva assolta con le precedenti rivalutazioni.

Novità: rispetto alle precedenti rivalutazioni viene raddoppiata la misura delle imposte sostitutive per la rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni.

Le caratteristiche del provvedimento

Un soggetto che possiede un terreno o una partecipazione potrebbe avere convenienza a utilizzare l'opportunità offerta dalla Legge di Stabilità, nell'intento di conseguire un legittimo risparmio fiscale in vista della cessione di una di tali attività. Infatti, è possibile affrancare le plusvalenze latenti nei valori di questi beni, corrispondendo un'imposta sostitutiva di quella ordinaria, generando un carico tributario molto ridotto rispetto a quello che si avrebbe operando normalmente.

Ad esempio, se un soggetto possiede un'area edificabile acquistata alcuni anni fa, in caso di cessione il reddito imponibile sarebbe dato dalla differenza - plusvalenza - tra corrispettivo percepito e costo di acquisto rivalutato con i coefficienti Istat, e verrebbe assoggettato a tassazione separata. In alternativa, è possibile corrispondere un'imposta con l'aliquota del 8% sul valore complessivo del terreno il che, salvo calcoli di convenienza più accurati, dovrebbe generare un'imposta inferiore a quella che si libera nel primo caso. In tal modo, in buona sostanza, si azzerà la plusvalenza perché, a rivalutazione effettuata, al corrispettivo si oppone il nuovo costo fiscalmente riconosciuto, dato appunto dal valore rivalutato.

Con il nuovo provvedimento, la rivalutazione può essere eseguita se i beni sono posseduti alla data del 1° gennaio 2015, e consegue effetti solo se si redige un'apposita perizia di stima entro il 30 giugno 2015, che è anche la data per versare l'imposta sostitutiva dovuta, ovvero la prima rata.

In sintesi, le date che ritmano la nuova rivalutazione sono le seguenti:

Possesso	Redazione perizia		
01.01.2015	30.06.2015	30.06.2016	30.06.2017
	Versamento imposta (1° rata)	Versamento 2° rata	Versamento 3° rata

Si ricorda che sulla seconda e terza rata sono dovuti interessi nella misura del 3% annuo.

L'imposta sostitutiva deve essere applicata sul valore complessivo del bene come definito dalla perizia alla data del 1° gennaio 2015, e, in particolare, l'aliquota dell'imposta varia come segue:

- ➔ **8%** per i terreni agricoli e le aree edificabili;
- ➔ **8%** per le partecipazioni qualificate;
- ➔ **4%** per le partecipazioni non qualificate.

Il momento di redazione della perizia, comunque da asseverare entro e non oltre il 30 giugno 2015, può essere diverso a seconda che si tratti di terreni o partecipazioni.

Per le partecipazioni la perizia può essere predisposta anche successivamente alla cessione della stessa, purché entro il termine ultimo del 30 giugno 2015.

Per i terreni, invece, la perizia deve essere necessariamente predisposta prima della loro cessione, poiché è previsto che il valore che emerge sia quello minimo ai fini dell'imposta di registro, e quindi se ne deve tenere conto ai fini della tassazione dell'atto. Va, tuttavia, segnalato come un recente indirizzo giurisprudenziale (vedi sentenza Cassazione n. 30729/2011) ammetta la redazione della perizia posteriormente alla cessione, circostanza, al contrario, ordinariamente ammessa per le partecipazioni.

Con riferimento ai terreni, inoltre, al fine di evitare che si applichi la citata presunzione secondo cui il valore periziato costituisce il valore minimo di riferimento ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, l'Agenzia delle entrate (Risoluzione n. 111/E/2010) ha ritenuto possibile effettuare una nuova perizia al ribasso, sostitutiva della precedente.

Il costo della perizia va ad aumentare il valore del bene come rideterminato alla data di riferimento, e diviene, per tale via, di fatto deducibile. Tuttavia, per le partecipazioni, se la sua redazione è commissionata dalla stessa società, è prevista la deduzione da parte di questa in cinque quote costanti a partire dall'esercizio in cui il costo è stato sostenuto.

Lo scomputo di quanto pagato nelle precedenti rivalutazioni

In occasione della riapertura dei termini intervenuta con l'art. 7 D.L. n. 70/2011, il Legislatore ha introdotto, al fine di risolvere il vasto contenzioso che si era andato a creare, una norma regolatrice dei rapporti con eventuali precedenti rivalutazioni.

Infatti, alla luce del continuo susseguirsi dei provvedimenti di riapertura della rivalutazione, è frequente che un soggetto abbia operato una prima rivalutazione, e si trovi poi nella condizione di rivalutare nuovamente, poiché in questo intervallo di tempo, non essendo intervenuta la vendita, il valore del terreno o della partecipazione si è modificato.

In proposito, l'Amministrazione finanziaria aveva sempre posto questa regola: con la seconda rivalutazione si libera una nuova imposta che deve essere versata in via autonoma; quella versata in precedenza non può essere compensata ma può essere chiesta a rimborso, eventualmente sospendendo il versamento della rata in corso. In considerazione di tale impostazione si era andato a determinare un corposo contenzioso in merito alle tempistiche per la richiesta a rimborso.

L'articolo 7 D.L. n. 70/2011 modifica questa impostazione prevedendo la possibilità di imputare alla seconda rivalutazione l'imposta già versata per attuare quella precedente.

Pur in assenza di uno specifico richiamo al citato art. 7, assente peraltro anche nella disciplina recata dalle due precedenti leggi di rivalutazione (Leggi di Stabilità 2013 e 2014), si ritiene che tale norma – in quanto a regime – sia applicabile anche alla nuova riapertura dei termini tale

opportunità che ricordiamo vale sia per la rideterminazione del valore di terreni che di partecipazioni.

Di fatto, se ciò fosse possibile si avrebbe la seguente situazione:

Prima rivalutazione	➔	valore 50.000 euro – imposta dovuta 4% = 2.000 euro
Seconda rivalutazione	➔	valore 80.000 euro – imposta dovuta 8% = 6.400 euro

Sarà quindi possibile imputare il primo versamento di 2.000 euro alla seconda rivalutazione, così corrispondendo a conguaglio solamente 4.400 euro.

In caso di rideterminazione di un secondo valore inferiore al primo, e quindi di imposta dovuta inferiore alla prima, si esclude la possibilità di conseguire il rimborso dell'eccedenza.

6. Scade il 26 gennaio prossimo il termine del versamento IMU per i terreni "ex montani" – art. 1 commi 692-693 L. n. 190/2014

Entro il 26 gennaio scade il termine per il versamento dell'Imu relativa ai terreni ubicati nei Comuni che, a seguito dell'emanazione del Decreto interministeriale del 28 novembre 2014, cessano di essere esenti dal tributo. Il versamento dell'imposta dovuta, originariamente previsto per il 16 dicembre 2014, visto il ritardo con il quale è stato pubblicato il decreto che individua i Comuni non più montani, è stato appunto posticipato al **26 gennaio 2015**.

I terreni agricoli esenti

Sin dal 1993 sono esenti dal tributo comunale (prima Ici, ora Imu) i terreni ricadenti nei Comuni cosiddetti "montani", individuati originariamente dalla Circolare n. 9/1993: in detto elenco erano presenti circa i due terzi dei Comuni italiani e non vi era alcuna differenziazione in ragione dell'utilizzo del terreno stesso.

Il Decreto interministeriale 28 novembre 2014 ha rimodulato l'applicazione dell'esenzione dall'Imu, in attuazione di quanto previsto dall'art. 22 comma 2 del D.L. n. 66/2014. In particolare, il decreto stabilisce che sono esenti:

- i terreni agricoli dei Comuni ubicati a un'altitudine **superiore ai 600 metri**, individuati sulla base dell'"Elenco comuni italiani", pubblicato sul sito internet dell'Istituto nazionale di statistica (Istat), tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna "Altitudine del centro (metri)";
- i terreni agricoli posseduti da **coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali**, iscritti nella previdenza agricola, dei Comuni ubicati a un'altitudine **compresa fra 281 metri e 600 metri**, individuati sulla base del medesimo elenco.

Conseguentemente, se l'altitudine del Comune è inferiore o uguale ai 280 metri, i terreni sono in ogni caso imponibili.

I contribuenti che possiedono terreni che in forza di tale previsione hanno perso il diritto all'esenzione, avrebbero dovuto procedere al versamento dell'Imu per l'anno 2014 in un'unica rata entro il 16 dicembre 2014. Scadenza che però è stata prorogata dalla Legge di Stabilità per il 2015.

Si segnala che, in base a notizie di stampa, dovrebbe essere emanato un ulteriore decreto legge che, pur confermando la scadenza di versamento del 26/01 prossimo rivede i criteri per la qualificazione dei comuni montani.

La proroga

Confermando quanto già previsto all'art. 1 comma 1 D.L. n. 185/2014 (non convertito), il comma 692 della Legge di Stabilità 2015 stabilisce che il termine per il versamento dell'imposta municipale propria (Imu), relativa al 2014, dovuta a seguito dell'approvazione del decreto che ha rimodulato l'elenco dei Comuni montani, è **prorogato al 26 gennaio 2015**.

Detto comma regola anche le modalità di calcolo dell'imposta, visto che alcuni regolamenti potrebbero neppure aver disciplinato l'aliquota applicabile: nei Comuni nei quali i terreni agricoli non sono più oggetto dell'esenzione, anche parziale, l'imposta è determinata per l'anno 2014 tenendo conto dell'aliquota di base fissata dall'art. 13 comma 6 D.L. n. 201/2011 (quindi lo 0,76%). A meno che in detti Comuni non siano state approvate per i terreni agricoli specifiche aliquote, nel qual caso si utilizzeranno i parametri di calcolo approvati.

7. Abolizione della scheda di trasporto – art. 1 commi 247-251 L. n. 190/2014

Dal 1° gennaio 2015, con l'entrata in vigore della Legge di stabilità, è stata abolita la scheda di trasporto che dal 19 luglio 2009 doveva essere compilata dal **committente del trasporto** per conto terzi (la disciplina non si applicava nel caso di trasporto in conto proprio) e doveva accompagnare la merce trasportata a bordo del veicolo (si vedano al riguardo le circolari di Studio n. 8, 9 e 24 del 2009 e la n. 34 del 2012).

Il 31 dicembre 2014, il Ministero degli interni ha diffuso la circolare prot. 300/A/9221/14/108/44 (allegata di seguito alla presente) con le prime disposizioni operative. La circolare annuncia che dal 1° gennaio non deve più essere richiesta l'esibizione della scheda di trasporto o dei documenti ad essa equipollenti di cui all'art. 7 bis del D.Lgs. n. 286/2005, pur riservandosi di approfondire la questione tramite una direttiva che è in fase di realizzazione e che terrà conto anche di altri provvedimenti sull'autotrasporto disposti dalla Legge di Stabilità sulla corresponsabilità del committente.

"Restano, naturalmente, in vigore le altre disposizioni che prevedono l'obbligo di portare a bordo la documentazione della merce per finalità fiscali, di sicurezza o per altre finalità (documenti per trasporto rifiuti, animali vivi, carburanti, merci pericolose, ecc.)", precisa il testo.

Le sanzioni per mancanza a bordo della scheda di trasporto erogate prima dell'entrata in vigore della legge di Stabilità (ossia fino al 31 dicembre 2014) restano "pienamente valide ed efficaci, anche se non ancora notificate o estinte per pagamento".

Per quanto riguarda l'applicazione delle norme sulla corresponsabilità del committente o del vettore per le violazioni commesse durante il trasporto, gli organi di controllo possono ora ricavare le generalità del committente dalle istruzioni scritte, che devono sempre trovarsi a bordo del veicolo, come impone il comma 4 dell'articolo 7 della Legge 286/2005 (che non è stato abrogato). Se sul camion non ci sono tali istruzioni, le informazioni sul committente devono essere chieste all'autotrasportatore, "fermo restando le conseguenze sanzionatorie".

Spariscono, però le sanzioni per il committente che non redige e consegna al vettore la dichiarazione scritta di aver preso visione della carta di circolazione del veicolo o di altra documentazione, da cui risulti il numero di iscrizione del vettore all'Albo nazionale degli autotrasportatori (nel caso di mancanza di contratto scritto). Ciò avviene perché la Legge di Stabilità ha abrogato l'articolo 7 bis della Legge 286/2005.



Ministero dell'Interno

DIPARTIMENTO DELLA PUBBLICA SICUREZZA
DIREZIONE CENTRALE PER LA POLIZIA STRADALE, FERROVIARIA, DELLE COMUNICAZIONI
E PER I REPARTI SPECIALI DELLA POLIZIA DI STATO

Dipartimento Pubblica Sicurezza



Servizio Polizia Stradale

Registrato il 31/12/2014

Prot. 300/A/9221/14/108/44



221695

OGGETTO: Legge 23 dicembre 2014, n. 190. Soppressione delle disposizioni riguardanti la scheda di trasporto di cui all'art. 7 bis del DLG n. 286/2005. Prime disposizioni operative.

- AI COMPARTIMENTI DELLA POLIZIA STRADALE

LORO SEDI

- AL CENTRO ADDESTRAMENTO DELLA POLIZIA DI STATO

CESENA

e, per conoscenza,

- ALLE PREFETTURE – UFFICI TERRITORIALI DEL GOVERNO

LORO SEDI

- AI COMMISSARIATI DEL GOVERNO PER LE PROVINCE
AUTONOME

TRENTO – BOLZANO

- ALLA PRESIDENZA DELLA GIUNTA REGIONALE DELLA
VALLE D'AOSTA

AOSTA

- AL MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE E DEI TRASPORTI
Dipartimento per i Trasporti, la Navigazione ed i Sistemi Informativi e
Statistici

ROMA

- AL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA
Dipartimento per l'Amministrazione Penitenziaria

ROMA



Ministero dell'Interno

DIPARTIMENTO DELLA PUBBLICA SICUREZZA
DIREZIONE CENTRALE PER LA POLIZIA STRADALE, FERROVIARIA, DELLE COMUNICAZIONI
E PER I REPARTI SPECIALI DELLA POLIZIA DI STATO
SERVIZIO POLIZIA STRADALE

- AL MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE, ALIMENTARI E FORESTALI

Corpo Forestale dello Stato

ROMA

- AL COMANDO GENERALE DELL'ARMA DEI CARABINIERI

ROMA

- AL COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

ROMA

Nel S.O.G.U. n. 300, del 29.12.2014, è stata pubblicata la legge 23 dicembre 2014, n. 190 (disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge di stabilità 2015), in vigore, per gli aspetti che qui interessano, dall'1.1.2015, che ha apportato alcune modifiche al DLG 21 novembre 2005, n. 286 (disposizioni per il riassetto normativo in materia di liberalizzazione regolata dell'esercizio dell'attività di autotrasportatore) ⁽¹⁾.

In particolare, si segnala che la predetta disposizione normativa ha soppresso l'art. 7 bis del DLG 21 novembre 2005, n. 286, riguardante la redazione e l'obbligo di avere a bordo dei veicoli adibiti al trasporto di cose in conto terzi una scheda di trasporto o un documento equivalente.

La disposizione ha inoltre previsto che sia parimenti soppresso ogni riferimento alla scheda di trasporto contenuto nello stesso DLG n. 286/2005.

(1) Si segnala che la norma ha introdotto le ulteriori seguenti novità alle disposizioni del DLG 286/2005:

- a) si considera vettore anche l'impresa iscritta all'albo nazionale delle persone fisiche e giuridiche che esercita l'autotrasporto di cose per conto di terzi associata a una cooperativa, aderente a un consorzio o parte di una rete di imprese, nel caso in cui esegua prestazioni di trasporto ad essa affidate dal raggruppamento cui aderisce;
- b) si considera committente anche l'impresa iscritta all'albo nazionale delle persone fisiche e giuridiche che esercita l'autotrasporto di cose per conto di terzi che stipula contratti scritti e svolge servizi di deposito, movimentazione e lavorazione della merce, connessi o preliminari all'affidamento del trasporto;
- c) è stata introdotta la definizione di "sub-vettore" e disciplinato l'impiego e le responsabilità di tale soggetto (art. 6 ter del DLG 286/2006).



Ministero dell'Interno

DIPARTIMENTO DELLA PUBBLICA SICUREZZA
DIREZIONE CENTRALE PER LA POLIZIA STRADALE, FERROVIARIA, DELLE COMUNICAZIONI
E PER I REPARTI SPECIALI DELLA POLIZIA DI STATO
SERVIZIO POLIZIA STRADALE

Facendo riserva di approfondire la tematica con una direttiva in corso di predisposizione, che terrà conto anche delle nuove disposizioni introdotte dalla stessa legge n. 190/2014 all'art. 83-bis del DL 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e s.m.i., in materia di responsabilità del committente per le verifiche della regolarità contributiva e fiscale che deve compiere nei confronti del vettore a cui affida il trasporto, si forniscono le seguenti disposizioni operative:

- a) a partire dalla data di entrata in vigore della legge n. 190/2014, non può essere più richiesta l'esibizione della scheda di trasporto o dei documenti ad essa equipollenti di cui all'art. 7 bis del DLG n. 286/2005. Restano, naturalmente, in vigore le altre disposizioni che prevedono l'obbligo di portare a bordo la documentazione della merce per finalità fiscali, di sicurezza o per altre finalità (documenti per trasporto rifiuti, animali vivi, carburanti, merci pericolose, ecc..).
- b) Le sanzioni per mancanza della scheda di trasporto, applicate prima dell'entrata in vigore della legge in esame, restano pienamente valide ed efficaci, anche se non ancora notificate o estinte per pagamento.
- c) Ai fini dell'applicazione delle disposizioni della responsabilità del committente o del vettore per le violazioni commesse durante l'effettuazione del trasporto, di cui all'art. 7 del DLG n. 286/2005, le generalità del committente potranno essere desunte dalle istruzioni scritte che, ai sensi dell'art. 7, comma 4, del DLG n. 286/2005 devono continuare a trovarsi a bordo del veicolo adibito al trasporto di merci in conto terzi. In mancanza di tali istruzioni, ferme restando le conseguenze sanzionatorie previste dallo stesso comma 4 del citato art. 7, le generalità del committente potranno essere richieste al vettore, ai sensi dell'art. 180, c. 8, CDS.



Ministero dell'Interno

DIPARTIMENTO DELLA PUBBLICA SICUREZZA
DIREZIONE CENTRALE PER LA POLIZIA STRADALE, FERROVIARIA, DELLE COMUNICAZIONI
E PER I REPARTI SPECIALI DELLA POLIZIA DI STATO
SERVIZIO POLIZIA STRADALE

- d) Per effetto dell'abrogazione dell'art. 7 bis del DLG n. 286/2005 resta priva di sanzione la condotta del committente prevista dal comma 5 dell'art. 7 del DLG n. 286/2005. Pertanto, quando il contratto di trasporto non sia stato stipulato in forma scritta, anche mediante richiamo ad un accordo di diritto privato concluso ai sensi dell'articolo 5 del DLG n. 286/2005, non è più oggetto di sanzione il committente che non redige e consegna al vettore la dichiarazione scritta di aver preso visione della carta di circolazione del veicolo o di altra documentazione da cui risulti il numero di iscrizione del vettore all'Albo nazionale degli autotrasportatori.

P IL DIRETTORE DEL SERVIZIO

Bisogno

PG/F
Civ