



**STUDIO
BISCOZZI NOBILI**
legale - tributario

TAX NEWSLETTER

1/2015

Sommario

1 DISPOSIZIONI LEGISLATIVE

- Legge n. 190 del 23.12.2014
- Legge n. 186 del 15.12.2014
- D.M. 11.12.2014
- D.M. 16.12.2014
- D.M. 22.12.2014
- D.M. 29.12.2014

2 PRASSI

- Circ. Ag. E. n. 31/E del 30.12.2014
- Ris. Ag. E. n. 6/E del 19.01.2015

3 GIURISPRUDENZA

- Cass. n. 26003 del 10.12.2014
- Cass. n. 438 del 14.01.2015

L'esposizione che segue, che rappresenta una breve sintesi di disposizioni legislative, chiarimenti ministeriali e pronunce giurisprudenziali di recente emanazione, ha il solo fine di fornire una prima informativa, la quale non può sostituire un'analisi specifica delle fattispecie di singolo interesse. In relazione alla caratteristica di sintetico commento delle tematiche illustrate, ogni ipotesi di applicazione concreta deve essere sottoposta ad adeguato approfondimento.

LEGGE N. 190 DEL 23 DICEMBRE 2014

E' stata pubblicata sul S.O. n. 99 della G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014 la Legge 23 dicembre 2014 n. 190 (cd. "Legge di Stabilità 2015"), entrata in vigore il 1° gennaio 2015, la quale reca "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato".

Tra le principali novità fiscali contenute nella Legge di Stabilità 2015 si segnalano le seguenti.

**Regime opzionale "Patent Box"
per gli Intangibles**

Sul modello di quanto già previsto in altri Paesi europei e con la finalità di incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali detenuti all'estero e le attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 viene introdotto un regime opzionale (che dura 5 esercizi ed è irrevocabile) di tassazione agevolata ai fini IRES ed IRAP per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonché processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (c.d. "Patent Box").

Tale regime si applica ai soggetti titolari di reddito d'impresa.

Le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti in Italia possono esercitare l'opzione a condizione di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

Il beneficio fiscale consiste nell'esclusione dal reddito complessivo nella misura, a regime, del 50% (mentre nel 2015 e nel 2016 la misura di esclusione è ridotta rispettivamente al 30% e al 40%) dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali sopra individuati (tramite concessione del bene in uso a terzi ovvero a soggetti infragruppo o tramite utilizzo diretto del bene).

Ai fini della quantificazione del contributo economico di tali beni alla produzione del reddito complessivo in ipotesi di utilizzo diretto ovvero di concessione del bene in uso a soggetti infragruppo, la legge in esame prevede obbligatoriamente l'utilizzo della procedura di "ruling internazionale" ex art. 8 D.L. 269/2003 (a seguito delle modifiche apportate in materia dall'art. 5 del D.L. n. 3 del 24.01.2015- cd. decreto "Investment Compact"- la procedura di ruling è diventata facoltativa nel caso di redditi derivanti da operazioni infragruppo).

Il regime agevolativo in esame si rende applicabile a condizione che i soggetti che esercitano l'opzione svolgano attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con Università o enti di ricerca e organismi equiparati (o anche con società del gruppo o con soggetti terzi, stante l'estensione operata dal citato decreto "Investment Compact"), finalizzate alla produzione di beni immateriali oggetto del beneficio fiscale.

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra **a)** i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale e **b)** i costi complessivi sostenuti per produrre tale bene (a seguito delle modifiche introdotte dal citato decreto "Investment Compact" – l'ammontare di cui alla lettera **a** viene aumentato di un importo

specificamente determinato).

Il regime opzionale prevede altresì l'esclusione dalla formazione del reddito complessivo delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali sopra indicati a condizione che, entro la fine del secondo periodo di imposta successivo a quello di cessione, almeno il 90% del corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione e sviluppo di altri beni immateriali agevolabili (anche in tale ipotesi dovrebbero rendersi applicabili le norme relative al ruling).

Si segnala che l'art. 5 del citato D.L. 3/2015 ha esteso l'ambito oggettivo di applicazione anche ai marchi non funzionalmente equivalenti ai brevetti (es. marchi commerciali), nonché ai disegni e ai modelli.

Le disposizioni attuative del regime "Patent box" sono demandate ad un decreto di natura non regolamentare del Ministero dello sviluppo economico di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze.

Regimi fiscali privilegiati

Ai fini dell'applicazione della disciplina di cui all'art. 110, comma 10 del TUIR ("indeducibilità dei costi con Paesi black list"), e nelle more dell'emanazione dell'apposito decreto previsto dall'art. 168 bis del TUIR, viene previsto che l'individuazione dei regimi a fiscalità privilegiata rilevanti ai fini del citato art. 110, comma 10 venga demandata a un apposito Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze e con esclusivo riferimento alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni (indipendentemente, dunque, dal livello di tassazione).

Ai fini dell'applicazione della disciplina di cui all'art. 167 del TUIR ("Controlled foreign companies- CFC"), viene stabilito, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, che si considera "livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia" un livello di tassazione inferiore al 50% di quello italiano; viene altresì previsto che si considerano in ogni caso privilegiati i regimi fiscali speciali che consentono un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia, anche se previsti da Stati che applicano un regime generale di imposizione non inferiore al 50% di quello italiano.

Sarà emanato un apposito Provvedimento dell'Agenzia Entrate che recherà un elenco non tassativo dei regimi fiscali speciali sopracitati.

Ravvedimento operoso

Viene innovata in maniera significativa la disciplina del ravvedimento operoso.

A seguito delle modifiche normative apportate all'art. 13 del D. Lgs 472/1997, a decorrere dal 1.01.2015 si potrà accedere all'istituto (per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate) anche oltre i termini previsti dalle norme vigenti e a prescindere dalla circostanza che la violazione sia stata già constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, salvo la formale notifica di un atto di liquidazione o di accertamento o il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità (ex art. 36 bis D.P.R. 600/1973 e 54 bis D.P.R. 633/1972) e delle comunicazioni degli esiti del controllo formale delle dichiarazioni (art. 36 ter D.P.R. 600/1973).

In altri termini, si potrà usufruire dell'istituto del ravvedimento operoso senza i previgenti limiti temporali, con il beneficio di una riduzione delle sanzioni applicabili

che sarà tanto maggiore quanto più tempestivo sarà l'effettuazione del "ravvedimento" rispetto al momento in cui è sorto l'adempimento tributario.

La nuova disposizione dovrebbe rendersi applicabile anche alle violazioni commesse antecedentemente al 1.01.2015, sempre che non sia stato notificato l'atto impositivo.

Vengono anche introdotte modifiche alla disciplina di cui al D. Lgs. 218/1997 in materia di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale. In particolare, viene meno, tra l'altro, la possibilità di adesione integrale ai processi verbali di constatazione (salvo che per i verbali consegnati sino al 31.12.2015) e la possibilità di adesione integrale all'invito al contraddittorio finalizzato al successivo accertamento con adesione (salvo che per gli inviti notificati fino al 31.12.2015).

Per gli atti notificati dal 1.01.2016 viene altresì abrogata la disposizione sanzionatoria di cui all'art. 15, comma 2 bis del citato D. Lgs. 218/1997 (che prevede la riduzione a metà delle sanzioni in specifici casi di "acquiescenza").

Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

Con la sostituzione dell'art. 3 del D.L. 145/2013 viene ridisegnata la disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Ampliando la platea dei beneficiari, la nuova disciplina si applica alle attività di ricerca e sviluppo, così come individuate nel comma 4 del "nuovo" art. 3 del D.L. 145/2013, effettuate da tutte le imprese (indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino a quello in corso al 31.12.2019.

Il credito d'imposta è riconosciuto, in linea generale, nella misura del 25% delle spese (analiticamente elencate nel comma 6 del predetto art. 3) sostenute in eccedenza rispetto alla media delle medesime spese relative ai tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.

La misura del credito d'imposta è elevata al 50% con riferimento a talune tipologie di spese (personale altamente qualificato in possesso di certi titoli, contratti di ricerca stipulati con Università o enti di ricerca, ecc....).

Il credito d'imposta è riconosciuto fino a un importo massimo annuale di 5.000.000 euro per ciascun beneficiario, e a condizione che siano state sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a 30.000 euro.

Tale credito va indicato nella relativa dichiarazione dei redditi, non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, né rileva ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali ex art. 61 e 109 del TUIR.

Lo stesso è utilizzabile esclusivamente in compensazione ex art. 17 D. Lgs. 241/1997 e non si rendono applicabili i limiti di utilizzazione di cui all'art. 1, comma 53 legge 244/2007 (250.000 euro, per i crediti da quadro RU del modello Unico) e di cui all'art. 34 legge 388/2000 (700.000 euro annui per la compensazione).

I controlli avvengono sulla base di apposita documentazione contabile certificata da revisore legale o dal Collegio sindacale e la certificazione va allegata

al bilancio.

Si attendono i decreti ministeriali attuativi della novella legislativa.

IRAP- Deduzione del costo del lavoro

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, è ammessa in deduzione ai fini IRAP la differenza tra il costo complessivo del personale dipendente assunto a tempo indeterminato (anche parziale) e le deduzioni già previste spettanti a fronte dell'impiego di personale; di talchè, per effetto della novità normativa, i costi per i dipendenti a tempo indeterminato diventano integralmente deducibili ai fini IRAP.

La nuova deduzione si applica alle imprese (incluse banche, società finanziarie e assicurazioni), ai soggetti esercenti arti e professioni (in forma individuale o associata) e ai produttori agricoli titolari di reddito agrario.

L'integrale deducibilità IRAP del costo del lavoro a tempo indeterminato (che determina, per conseguenza, una minore deduzione ai fini IRES della quota di IRAP calcolata sul costo del lavoro) viene estesa, per i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 3, comma 1, lett. d) D.P.R. 446/1997 e per le società agricole di cui all'art. 2 D. Lgs. 99/2004, ad ogni lavoratore dipendente a tempo determinato che abbia lavorato almeno 150 giornate ed il cui contratto abbia almeno una durata triennale (l'efficacia di tale misura è però subordinata alla previa autorizzazione della Commissione Europea).

Viene introdotto, sempre a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, un credito d'imposta IRAP nei confronti dei soggetti passivi sopra menzionati che non si avvalgono di lavoratori dipendenti nell'esercizio della propria attività, pari al 10 per cento dell'imposta lorda determinata secondo le disposizioni ordinarie. Tale credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ex art. 17 D. Lgs 241/1997 a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione IRAP.

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, sono infine abrogate le disposizioni introdotte dal D.L. 66/2014 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 % (concessionari pubblici), del 4,65% (banche), del 5,9 % (assicurazioni) e dell'1,9% (settore agricolo).

Sono salvi gli effetti della (già disposta) diminuzione delle aliquote ai fini della determinazione dell'acconto (secondo il criterio previsionale) relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013.

Dividendi percepiti da enti non commerciali

A decorrere dagli utili messi in distribuzione dal 1° gennaio 2014, la quota esclusa da imposizione degli utili percepiti dagli enti non commerciali di cui all'art. 4, comma 1, lett. q) del D.Lgs. 344/2003 (soggetti IRES) viene ridotta dal 95% al 22,26%, venendosi in tal modo ad equiparare la tassazione degli utili in capo agli enti non commerciali a quella delle persone fisiche titolari di partecipazioni qualificate.

Nel solo periodo d'imposta in corso al 1.01.2014 viene riconosciuto un credito d'imposta pari alla maggiore IRES dovuta in base al nuovo regime rispetto

all'imposta calcolata secondo le previgenti disposizioni.

Il credito non concorre alla formazione del reddito nè della base imponibile IRAP ed è utilizzabile, esclusivamente in compensazione, a far data dal 1° gennaio 2016 e secondo determinate misure.

Aliquota fondi pensione

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, per i fondi pensione viene incrementata dall'11,5% al 20% l'imposta sostitutiva sul risultato della gestione (un particolare regime transitorio di tassazione è dettato per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2014) mentre viene in una certa misura ridotta la base imponibile se il fondo investe in titoli di Stato.

A decorrere dal periodo d'imposta 2015 è altresì previsto in capo al fondo pensione un credito d'imposta del 9% sul risultato netto maturato, nel rispetto di talune condizioni previste all'art. 1, comma 92 della legge in esame.

Imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR

L'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR, a decorrere dal 1° gennaio 2015, viene innalzata dall'11% al 17%.

Reverse charge IVA

Con una integrazione all'art. 17, comma 6 D.P.R. 633/72, a far data dal 1.01.2015 vengono introdotte nuove fattispecie cui si rende applicabile il "reverse charge" in ambito IVA relativamente al settore edile e al settore energetico. Trattasi:

- dei servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici;
- dei trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- dei trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla normativa comunitaria di riferimento e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- delle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore ex art. 7 bis D.P.R. 633/1972;
- delle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati e discount alimentari (l'efficacia di tale specifica previsione è subordinata a una previa autorizzazione da parte del Consiglio Europeo).

E' prevista un'applicabilità di 4 anni (2015-2018) per le nuove fattispecie sopra menzionate relative al settore energetico e alle cessioni alla GDO (Grande Distribuzione Organizzata).

Split Payment IVA

Con l'inserimento del nuovo art. 17 ter nel corpo del D.P.R. 633/72 viene introdotta una particolare modalità di versamento dell'IVA per le operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici.

In particolare, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e degli altri enti pubblici identificati dalla nuova disposizione normativa (enti pubblici territoriali, Camere di Commercio, Istituti universitari, ASL, enti ospedalieri, ecc...), che non siano debitori d'imposta ai fini IVA (nel qual caso prevarrebbe il meccanismo del "reverse charge"), l'imposta è versata in ogni caso dai cessionari o committenti secondo le modalità all'uopo fissate dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015 pubblicato nel G.U. n. 27 del 3.02.2015.

I fornitori dunque non sono tenuti al pagamento dell'IVA e operano la registrazione delle fatture emesse ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 633/72 senza computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica IVA.

La nuova disciplina non si rende applicabile ai compensi per prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito (incluse le prestazioni professionali).

I fornitori degli enti pubblici che effettuano operazioni in split payment vengono inseriti tra i soggetti che possono chiedere il rimborso del credito IVA annuale o trimestrale e, con il decreto ministeriale summenzionato, sono stati inseriti tra i soggetti aventi diritto al rimborso in via prioritaria, per un ammontare non superiore a quello dell'IVA applicata alle operazioni in esame.

Il nuovo regime dello "split payment", nelle more della prevista autorizzazione da parte del Consiglio Europeo, si rende applicabile alle operazioni fatturate dal 1.01.2015, per le quali l'esigibilità dell'IVA si verifica successivamente a tale data.

Obblighi dichiarativi IVA

A decorrere dalla dichiarazione annuale IVA relativa al 2015, la stessa sarà presentata nel mese di febbraio e viene contestualmente eliminato l'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati IVA.

Cessioni di e-book

Con decorrenza 1.01.2015 viene introdotta (in apparente incoerenza con la disciplina comunitaria) l'aliquota IVA ridotta del 4% (in luogo della previgente aliquota ordinaria) per le cessioni di e-book, stante la intervenuta precisazione normativa secondo cui "sono da considerare libri tutte le pubblicazioni identificate dal codice ISBN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica".

Clausola di salvaguardia

Sono previsti aumenti dell'aliquota IVA ridotta del 10% (aliquota del 12% dal 1.01.2016 e del 13% dal 1.01.2017) e dell'aliquota IVA ordinaria del 22% (aliquota del 24% dal 1.01.2016, del 25% dal 1.01.2017 e del 25,5% dal 1.01.2018), oltre che delle accise su benzina e gasolio (dal 2018). Tali aumenti non scatteranno (o si verificheranno solo in parte) qualora vengano adottati provvedimenti normativi in grado di assicurare gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica, attraverso maggiori entrate o risparmi di spesa.

Nuovo regime fiscale forfetario per i lavori autonomi

c.d. ("Nuovi Minimi")

A decorrere dal 2015 viene istituito, per gli esercenti attività di impresa, arti e professioni in forma individuale, un regime forfetario di determinazione del reddito da assoggettare ad un'unica imposta sostitutiva di quelle dovute (IRPEF, ADDIZIONALI REGIONALI E COMUNALI, IRAP) con l'aliquota del 15%, da versarsi negli stessi termini e con le medesime modalità previste per i versamenti IRPEF. Il regime è ammesso anche per chi percepisce redditi di natura mista, purché i redditi conseguiti nell'attività di impresa, arte e professione siano prevalenti rispetto a quelli percepiti come redditi di lavoro dipendente e assimilati (la verifica della prevalenza non rileva se il rapporto di lavoro è cessato o se la somma dei redditi di impresa/arte e professione con quelli di lavoro dipendente o assimilato non eccede l'importo di 20.000 euro).

Per accedere al regime agevolato, che costituisce il regime "naturale" per chi ne possiede i requisiti (salvo opzione, valida per almeno un triennio, per il regime ordinario), sono previste delle soglie massime di ricavi conseguiti o di compensi percepiti nell'anno precedente diverse a seconda del tipo di attività esercitata (che variano da 15.000 euro per le attività professionali a 40.000 euro per il commercio all'ingrosso e al dettaglio).

Con riferimento all'anno precedente, al fine di beneficiare del regime, occorre inoltre il rispetto di ulteriori requisiti:

- sostenimento di spese per lavoro accessorio, lavoro dipendente, collaborazioni, ecc... in misura non superiore a 5.000 euro lordi;
- costo complessivo dei beni mobili strumentali, al lordo degli ammortamenti, in misura non superiore a 20.000 euro (ove, nel limite di valore dei beni strumentali sono inclusi i beni in leasing – sulla base del costo sostenuto dal concedente – nonché i beni in locazione, noleggio e comodato – in base al valore normale - mentre sono esclusi i beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro e gli immobili, comunque acquisiti, utilizzati nell'attività).

Sono previste alcune cause di esclusione dal regime forfetario in mancanza delle quali il regime perdura fintanto che se ne possiedono i requisiti. Il regime cessa di trovare applicazione dall'anno successivo a quello in cui si verifica l'evento interruttivo.

Il reddito viene determinato in via forfetaria applicando ai ricavi o compensi un coefficiente di redditività previsto per la specifica attività svolta (salva la possibilità di dedurre analiticamente i contributi previdenziali versati a norma di legge oltre che le perdite fiscali generatesi antecedentemente all'applicazione del regime forfetario).

I ricavi o compensi dei soggetti cui si applica il regime forfetario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta; inoltre tali soggetti sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili (fermo restando l'obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi), dall'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri. Rilevanti altresì risultano le semplificazioni previste in ambito IVA e gli esoneri da molti dei relativi adempimenti.

A seguito dell'introduzione del regime in esame, sono abrogati dal 1° gennaio 2015 il regime delle nuove iniziative produttive (art. 13 legge 388/2000), il regime degli ex minimi (art. 1, commi 96 e segg. Legge 244/2007) e il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (art. 27 D.L. 98/2011), salvo, in quest'ultimo caso, la possibilità di continuare ad avvalersene per il periodo che residua al compimento del quinquennio e comunque fino al trentacinquesimo anno di età.

Si resta in attesa dei decreti attuativi e dei provvedimenti direttoriali che ne disciplinino le relative modalità applicative.

Proroga delle detrazioni per ristrutturazioni edilizie e riqualificazione energetica

La misura delle detrazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica, in vigore per il 2014 (50 per cento per il recupero edilizio e per l'acquisto di mobili e arredi; 65 per cento per gli interventi di riqualificazione energetica) viene prorogata anche per il 2015.

La detrazione del 65 per cento per gli interventi di riqualificazione energetica è estesa alle spese sostenute, dal 1° gennaio 2015 fino al 31 dicembre 2015, per l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari (fino a un valore massimo di detrazione di 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 la detrazione, nella misura del

65%, è prorogata con riferimento agli interventi effettuati fino al 31 dicembre 2015.

Con una modifica all'art. 16 bis del TUIR, viene innalzato da sei mesi a diciotto mesi il periodo di tempo, decorrente dalla fine dei lavori, entro il quale le imprese di costruzione o ristrutturazione (ovvero le cooperative edilizie) devono procedere alla vendita o assegnazione dell'immobile oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia (riguardanti l'intero fabbricato), al fine di consentire all'acquirente di beneficiare della detrazione per ristrutturazione edilizia (al 50 per cento nel 2015, successivamente al 36 per cento).

Viene infine aumentata dal 4% all'8% la misura della ritenuta d'acconto che devono operare le banche sui pagamenti effettuati dal committente tramite bonifico "speciale" al fine di beneficiare delle agevolazioni in esame.

Rivalutazione terreni e partecipazioni

Viene riaperto il termine per la rivalutazione fiscale del costo dei terreni e delle partecipazioni in società non quotate posseduti, al di fuori del regime d'impresa, al 1° gennaio 2015 (disciplina introdotta originariamente dalla legge 448/2001 e successivamente riproposta varie volte nel tempo); il termine di versamento dell'imposta sostitutiva, così come il termine per la redazione e asseverazione della perizia di stima, è fissato al 30 giugno 2015 (fermo restando la possibilità di versamento in tre rate annuali di pari importo di cui la prima rata da versarsi entro tale termine).

Polizze vita

A decorrere dal 1.01.2015 l'esenzione da IRPEF dei capitali percepiti in caso di morte in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita si rende applicabile limitatamente ai proventi riferibili alla copertura del rischio demografico.

Erogazioni liberali alle ONLUS

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, viene innalzata da 2.065 euro a 30.000 euro il limite massimo delle erogazioni liberali in denaro a favore delle ONLUS sul quale spetta la detrazione IRPEF e la deduzione IRES.

TFR

Viene introdotta in via sperimentale, per il periodo che decorre dal 1° marzo 2015 e fino al 30 giugno 2018, la possibilità per i lavoratori dipendenti del settore privato (esclusi lavoratori domestici e del settore agricolo), in forza da almeno 6 mesi presso il datore di lavoro, di chiedere, entro i termini definiti con apposito decreto attuativo, la liquidazione della quota maturanda di TFR (compresa quella eventualmente destinata a una forma pensionistica complementare) direttamente nella busta paga mensile, come parte integrativa della retribuzione (con assoggettamento a tassazione ordinaria ai fini IRPEF e non imponibilità ai fini previdenziali).

Buoni pasto

A decorrere dal 1° luglio 2015 la quota dei buoni pasto non sottoposta a tassazione ai fini Irpef in capo al dipendente viene innalzata da 5,29 euro a 7 euro, nel caso in cui tali buoni siano in formato elettronico.

TASI

Viene confermato per l'anno 2015 il livello massimo di imposizione della TASI da parte dei Comuni già previsto per l'anno 2014.

Anche per il 2015, dunque, i Comuni possono variare l'aliquota base dell'1 per mille, ma nel rispetto dei seguenti due limiti:

- l'aliquota massima TASI non può superare il 2,5 per mille per tutti gli immobili;
- la somma delle aliquote TASI e IMU non deve superare l'aliquota IMU

massima stabilita dalla disciplina IMU per ciascuna tipologia di immobile al 31.12.2013.

Confermata per il 2015 anche la possibilità per i Comuni di applicare un ulteriore 0,8 per mille per finanziare detrazioni sulle abitazioni principali.

LEGGE 186 DEL 15 DICEMBRE 2014

Voluntary Disclosure

L'art. 1 della L. n. 186/2014 ha introdotto la nuova procedura (onerosa) di "collaborazione volontaria" tra contribuente ed Amministrazione finanziaria attivabile fino al 30.09.2015 e finalizzata all'emersione e regolarizzazione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale – quadro RW (c.d. "voluntary disclosure").

Possono avvalersi della procedura i soggetti tenuti alla compilazione del quadro RW (persone fisiche, società semplici e soggetti ad essi equiparati; enti non commerciali, compresi i trust residenti; nonché i titolari effettivi dell'investimento ai sensi del D. Lgs. 231/2007) che abbiano commesso violazioni degli obblighi di monitoraggio entro il 30.09.2014.

Oggetto di regolarizzazione sono le violazioni ancora accertabili (e non ancora accertate) dall'Amministrazione finanziaria in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, IRAP, IVA e dichiarazioni dei sostituti d'imposta (oltre che in materia di monitoraggio).

Per i soggetti che vi aderiscono sono previsti benefici in termini di riduzione delle sanzioni amministrative, nonché, ai fini penali, l'esclusione della punibilità per taluni reati penali-tributari e per le condotte di cui agli artt. 648 bis e 648 ter del codice penale commesse in relazione ai detti reati (e limitatamente agli imponibili, imposte e ritenute oggetto di collaborazione volontaria).

E' altresì attribuita la possibilità di avvalersi della procedura di collaborazione volontaria per sanare eventuali violazioni tributarie degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive delle imposte sui redditi, IRAP, IVA e ai fini delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, anche a soggetti diversi da quelli su cui gravano gli obblighi di monitoraggio (es. società di persone commerciali e di capitali) ovvero a soggetti che, gravati da tali obblighi, vi abbiano adempiuto correttamente (cd. "voluntary disclosure interna").

Con provvedimento direttoriale n. 13/193 del 30.01.2015 dell'Agenzia Entrate è stato approvato il modello per la richiesta di accesso alla voluntary disclosure, che va presentato esclusivamente in via telematica entro il 30.09.2015 e che è corredato da una relazione di accompagnamento (e relativa documentazione di supporto), da trasmettersi via PEC, contenente le informazioni di cui all'art. 7 del citato provvedimento.

DECRETO MINISTERIALE 11 DICEMBRE 2014

Tasso di interesse legale

Con D.M. 11.12.2014, pubblicato nella G.U. n. 290 del 15.12.2014, il tasso di interesse legale di cui all'art. 1284 c.c. è stato ridotto dall'1% allo 0,5% in ragione d'anno. Il nuovo tasso si applica dal 1.01.2015 e, come noto, ha effetto anche ai fini del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D. Lgs. 472/1997.

Lussemburgo

DECRETO MINISTERIALE 16 DICEMBRE 2014

Il DM 16.12.2014, pubblicato nella G.U. n. 297 del 23.12.2014, ha eliminato il Granducato del Lussemburgo dalla c.d. black list contenuta nel D.M. 21.11.2001 (rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina CFC – Controlled foreign companies). In essa il Lussemburgo figurava tra gli Stati o Territori a regime fiscale privilegiato, limitatamente al regime delle società holding disciplinato dalla locale legge del 31 luglio 1929.

Prospetto coefficienti diritti di usufrutto

DECRETO MINISTERIALE 22 DICEMBRE 2014

Il D.M. 22.12.2014, in conseguenza della riduzione ad opera del D.M. 11.12.2014, a far data dal 1.01.2015, del tasso di interesse legale, ha aggiornato il prospetto dei coefficienti (allegato al D.P.R. n. 131/1986) per la determinazione, ai fini delle imposte di registro, delle imposte sulle successioni e donazioni e delle imposte ipotecaria e catastale, del valore dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie.

San Marino

DECRETO MINISTERIALE 29 DICEMBRE 2014

Con la pubblicazione in G.U. n. 6 del 9.01.2015 del D.M. 29.12.2014, la Repubblica di San Marino, già precedentemente esclusa dalla black list di cui al D.M. 4.05.1999, viene ufficialmente inserita nella c.d. white list contenuta nel decreto di cui al D.M. 4.09.1996 (che individua gli Stati con cui l'Italia attua lo scambio di informazioni ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni).

Decreto semplificazioni**CIRCOLARE AGENZIA ENTRATE 31/E DEL 30 DICEMBRE 2014**

Vengono forniti i principali chiarimenti in ordine alle novità contenute nel D. Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014 (cd. "Decreto Semplificazioni"), entrato in vigore il 13.12.2014 e che ha introdotto disposizioni di semplificazione per le persone fisiche, per le società, per i rimborsi delle imposte e in tema di fiscalità internazionale, oltre ad aver eliminato taluni adempimenti superflui e ad aver apportato taluni coordinamenti normativi (il decreto Semplificazioni è stato oggetto di analisi nella precedente newsletter n. 4/2014).

La materia dei rimborsi ha inoltre formato oggetto di ulteriore e specifico approfondimento da parte dell'Agenzia Entrate con la C.M. 32/E del 30.12.2014.

Cessione contratto preliminare**RISOLUZIONE MINISTERIALE AGENZIA ENTRATE N. 6/E DEL 19 GENNAIO 2015**

Nel caso in cui il promissario acquirente di un contratto preliminare di compravendita immobiliare ceda a terzi la sua posizione contrattuale, il corrispettivo eventualmente realizzato (da intendersi ragionevolmente, nel caso di specie, l'eccedenza del corrispettivo ricevuto per la cessione del contratto rispetto all'acconto versato in sede di stipula del preliminare di acquisto) costituisce plusvalenza imponibile ai fini delle imposte sui redditi, rientrando nella previsione normativa di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) del TUIR ai sensi del quale sono tassabili i corrispettivi percepiti per "l'assunzione di obblighi di fare, non fare, o permettere".

Secondo l'Agenzia, infatti, il contratto preliminare comporta per le parti esclusivamente effetti obbligatori, e nel caso di cessione del contratto preliminare di acquisto di un immobile il cedente si obbliga a non essere presente al momento della stipula del definitivo e, di conseguenza, di non sottoscrivere lo stesso.

Viene inoltre precisato che costituisce imponibile, ai sensi dell'art. 71, comma 2, del testo unico, la differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla sua produzione.

Registro carico-scarico**CORTE DI CASSAZIONE N. 26003 DEL 10 DICEMBRE 2014**

Nella sentenza in esame viene affermato che, nel caso di temporanea introduzione in Italia di beni a fini della lavorazione e successiva spedizione del bene lavorato in territorio comunitario, la mancata annotazione e conservazione sull'apposito registro c.d. di "carico-scarico dei beni in lavorazione", secondo quanto disposto dall'art. 50 del D.L. n. 331/1993, non fa venir meno la non imponibilità delle suddette operazioni.

Secondo i giudici di legittimità, il sopracitato decreto descrive, infatti, obblighi meramente formali connessi agli scambi intracomunitari ed opera su un piano diverso da quello dell'identificazione dei presupposti di fatto della fattispecie della non imponibilità, limitandosi a prevedere adempimenti volti ad agevolare il successivo controllo da parte degli Uffici finanziari e ad evitare atti elusivi o di natura fraudolenta.

Il presupposto costitutivo della non imponibilità, infatti, è la temporanea introduzione a fini di lavorazione e non l'annotazione nel registro di carico-scarico, che riveste, pertanto, solo valenza formale.

Abuso del diritto**CORTE DI CASSAZIONE N. 438 DEL 14 GENNAIO 2015**

Nella sentenza in esame i Supremi giudici confermano il principio per cui nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione societaria non costituisce elusione, ma legittimo risparmio di imposta, il comportamento del contribuente che si limiti a scegliere, tra due alternative che in modo fisiologico l'ordinamento gli metta a disposizione, quella fiscalmente meno onerosa e allorché l'operazione venga posta in essere per ragioni diverse dal mero risparmio d'imposta.

Ad avviso della Corte, inoltre, per valutare il carattere elusivo di una operazione, occorre indagare se vi sono manipolazioni e alterazioni di schemi negoziali classici, considerate irragionevoli in una normale logica di mercato.

Nel caso di specie, la ricorrente cedeva la partecipazione di maggioranza detenuta in una società partecipata ai soci (persone fisiche) di quest'ultima; successivamente acquistava il ramo d'azienda della società (ex) partecipata con esclusione di un immobile, rimasto nella disponibilità della (ex) partecipata. La società usufruiva, così, del risparmio di imposta conseguente all'ammortamento dell'avviamento del ramo di azienda acquisito ed evitava, a detta dell'Agenzia Entrate, l'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista per i disavanzi di fusione e scissione.

Secondo i giudici di legittimità l'operazione descritta non può essere considerata elusiva in quanto rispondente ad esigenze di riorganizzazione societaria e produttiva.

Associazione Professionale

Corso Europa n. 2
20122 Milano
Tel. 02 76 36 931
Fax 02 78 01 46, 02 76 36 93 45,
02 76 01 51 78

nome.cognome@slta.it
www.biscozzinobili.it
C.F. e P. IVA 12607090151



**STUDIO
BISCOZZI NOBILI**

legale - tributario