

CIRCOLARE INFORMATIVA INVIATA A CURA DI

**STUDIO COLOMBO ALTAMURA POMETTO
COMMERCIALISTI**

NOVITÀ

4	SOGGETTI IRPEF	Detrazione IRPEF per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio - Soggetti beneficiari - Estensione al convivente <i>more uxorio</i>
5	IMPRESE	Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo - Costi ammessi all'agevolazione
6	TUTTI I SOGGETTI	Detassazione investimenti ambientali - Mancata indicazione nel modello unico - Cumulabilità con il conto energia
7	TUTTI I SOGGETTI	Produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali - Criteri di tassazione
9	TUTTI I SOGGETTI	Fermo amministrativo dei rimborsi - Ambito applicativo
9	SOGGETTI IVA	Chiarimenti in materia di rimborsi IVA - "Società di comodo" e soggetti "a rischio"
12	TUTTI I SOGGETTI	Esenzione da imposte d'atto per operazioni di finanziamento agevolate
13	SOGGETTI IVA	Prestazioni socio-assistenziali delle cooperative sociali - Chiarimenti
15	IMPRESE	Versamento dell'imposta di registro e di bollo con il modello F24 per gli atti costitutivi delle <i>start up</i> innovative
16	SOGGETTI IVA	Prodotti a base di mascarpone - Aliquota IVA
17	TUTTI I SOGGETTI	ISEE - Ricalcolo per le famiglie con disabili o non autosufficienti - Disciplina transitoria
18	DATORI DI LAVORO	Fondi di solidarietà - Sussistenza dell'obbligo contributivo per i lavoratori apprendisti - Modalità di recupero
19	IMPRESE	Trattamento di CIGS per le aziende in crisi
20	TUTTI I SOGGETTI	Utilizzo della causale contributo "SAMM"
20	IMPRESE	Contributi riconosciuti alle imprese di autotrasporto per l'acquisto di beni capitali e per la formazione professionale - Codice tributo

IN EVIDENZA PER GLI STUDI PROFESSIONALI

22	SOSTITUTI D'IMPOSTA E INTERMEDIARI	Proroga del termine di presentazione dei modelli 770/2016 al 15.9.2016
----	------------------------------------	--

23 PROFESSIONISTI Codice delle sanzioni disciplinari

PROCEDURE PRATICHE

25 TUTTI I SOGGETTI Sospensione feriale dei termini processuali

FISCALE

DETRAZIONE IRPEF PER GLI INTERVENTI DI
RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO -
SOGGETTI BENEFICIARI - ESTENSIONE AL
CONVIVENTE *MORE UXORIO*

Ris. Agenzia delle Entrate 28.7.2016 n. 64

SOGGETTI IRPEF

L'Agenzia delle Entrate, con la ris. 28.7.2016 n. 64, ha affrontato il tema della spettanza delle detrazioni per lavori di ristrutturazione di un'abitazione in capo al convivente "*more uxorio*", ivi residente, che ha sostenuto la spesa stessa.

SOGGETTI BENEFICIARI DELL'AGEVOLAZIONE - FAMILIARI CONVIVENTI

In relazione alla detrazione IRPEF per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio (oggi disciplinata dall'art. 16-*bis* del TUIR), la C.M. 11.5.98 n. 121/E ha precisato che la detrazione compete anche al familiare che convive con il possessore dell'immobile, a condizione che si tratti del soggetto che ha sostenuto le spese dell'intervento edilizio, anche se le autorizzazioni comunali sono intestate al proprietario (nello stesso senso si sono espresse la ris. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 184 e la circ. Agenzia delle Entrate 21.5.2014 n. 11, § 4.2). A tal fine, è necessario che le fatture ed i bonifici di pagamento siano intestati al familiare convivente.

Per familiare, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. Per essi, così come riportato dall'Agenzia stessa nella ris. 12.6.2002 n. 184 e nella circ. 20.4.2005 n. 15 (§ 7.2), la convivenza deve sussistere fin dal momento in cui iniziano i lavori ed il titolo che attesta la disponibilità dell'immobile è dato dalla condizione stessa di familiare convivente, non essendo necessario un ulteriore contratto di comodato.

SOGGETTI BENEFICIARI DELL'AGEVOLAZIONE - ESTENSIONE AI CONVIVENTI
MORE UXORIO

In seguito all'approvazione della L. 20.5.2016 n. 76 che equipara il vincolo derivante dalle unioni civili fra persone dello stesso sesso a quello prodotto dal matrimonio, seppur la stessa assimilazione non sia stata disposta per le convivenze di fatto costituite, ex art. 1 co. 36 e 37 della citata L. 76/2016, tra due persone maggiorenni unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiali, coabitanti ed aventi dimora abituale nello stesso Comune, vengono comunque estesi ai conviventi di fatto alcuni diritti spettanti ai coniugi (quale, ad esempio, il diritto di visita, di assistenza e di accesso alle informazioni personali in ambito sanitario) e sono riconosciuti al convivente superstita il diritto di abitazione, nonché la successione nel contratto di locazione della casa di comune residenza in caso di morte del conduttore o di suo recesso dal contratto. Sulla base della nuova normativa, quindi, si è espressa l'Agenzia delle Entrate. Nello specifico, la ris. 64/2016 ha precisato che il convivente *more uxorio* che sostiene le spese

di recupero del patrimonio edilizio, nel rispetto delle altre condizioni previste dall'art. 16-*bis* del TUIR, può fruire della relativa detrazione IRPEF.

In altre parole, valgono le regole previste per i familiari conviventi e, quindi, il convivente non proprietario dell'immobile può fruire della detrazione anche per le spese sostenute per interventi effettuati su una delle abitazioni nelle quali si esplica il rapporto di convivenza anche se diversa dall'abitazione principale della coppia (ai fini dell'accertamento della "stabile convivenza" si rimanda al concetto di famiglia anagrafica). Inoltre, la disponibilità dell'immobile, necessaria per la detrazione stessa, è insita nella convivenza stessa senza necessità di ulteriori dimostrazioni o documentazioni formali quali potrebbe essere un contratto di comodato.

Seppur non sia stato esplicitamente detto dall'Agenzia, analoghe regole dovrebbero valere per la fruizione della detrazione IRPEF/IRES delle spese volte alla riqualificazione energetica degli edifici di cui all'art. 1 co. 344-347 della L. 296/2006, oltre che per i relativi *bonus mobili*.

FISCALE

CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO - COSTI AMMESSI ALL'AGEVOLAZIONE

Ris. Agenzia delle Entrate 19.7.2016 n. 55

IMPRESE

La ris. Agenzia Entrate 19.7.2016 n. 55 ha chiarito che i costi sostenuti per i contratti di somministrazione di lavoro relativi a personale altamente qualificato rientrano tra quelli ammessi al credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo *ex art.* 3 del DL 23.12.2013 n. 145, potendo essere inclusi tra i costi agevolabili ai sensi dell'art. 4 co. 1 lett. a) del DM 27.5.2015.

CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

La norma agevolativa riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, 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, un credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo in misura pari al 25% o 50% (a seconda della tipologia di costi sostenuti) delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.

Per le spese relative al personale altamente qualificato, l'agevolazione spetta nella misura del 50%.

L'art. 4 co. 1 lett. a) del DM 27.5.2015 specifica che sono ricompresi nelle spese per il personale altamente qualificato:

- sia i costi per il personale dipendente dell'impresa, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali;

- sia i costi per il personale in rapporto di collaborazione con l'impresa stessa, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture dell'impresa beneficiaria.

Con circ. 16.3.2016 n. 5, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'estensione dell'agevolabilità al 50% dei costi per il personale altamente qualificato derivanti dalle collaborazioni trova fondamento nella volontà di estendere il beneficio "rafforzato" a tutte le forme di lavoro con le quali il personale qualificato può svolgere attività di ricerca "alle dipendenze" dell'impresa. In tale ottica, è richiesto che il collaboratore presti la propria attività presso le strutture dell'azienda.

COSTI AMMESSI ALL'AGEVOLAZIONE

Dall'analisi della normativa di riferimento (cfr. artt. 30 e ss. del DLgs. 15.6.2015 n. 81) e degli obblighi e diritti scaturenti dal contratto di somministrazione di lavoro, , sebbene il contratto di lavoro dipendente sia formalmente stipulato tra il lavoratore ed il somministratore, secondo l'Agenzia delle Entrate, da un punto di vista sostanziale, il rapporto che si instaura tra l'utilizzatore e il lavoratore assume caratteristiche analoghe a quello che si instaura tra datore di lavoro e lavoratore (a supporto di tale ricostruzione, l'Agenzia cita la sentenza della Corte dei Conti, sezione Abruzzo, n. 19/2015/PAR).

Pertanto, sotto il profilo sostanziale, i lavoratori per i quali è stato stipulato il contratto di somministrazione di lavoro possono di fatto considerarsi, nel corso della durata di tale contratto, dipendenti dell'impresa utilizzatrice.

Di conseguenza, secondo l'Agenzia, i costi sostenuti dalla società istante nella veste di utilizzatrice/datore di lavoro effettivo possono considerarsi, per la parte rimasta a carico dell'utilizzatrice ed esclusi i costi del contratto commerciale tra somministratore ed utilizzatore, rientranti tra quelli per personale altamente qualificato eleggibili al credito di imposta ex art. 4 co. 1 lett. a) del DM 27.5.2015, nella misura in cui:

- tali lavoratori partecipino effettivamente all'attività di ricerca e sviluppo sotto la direzione ed il controllo dell'utilizzatore;
- siano presenti tutti gli ulteriori requisiti richiesti dalla norma primaria e di attuazione.

FISCALE

DETASSAZIONE INVESTIMENTI AMBIENTALI - MANCATA INDICAZIONE NEL MODELLO UNICO - CUMULABILITÀ CON IL CONTO ENERGIA

Ris. Agenzia delle Entrate 20.7.2016 n. 58

TUTTI I SOGGETTI

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata relativamente alla possibilità di cumulare la detassazione ambientale con il c.d. "conto energia", oltre che sulla possibilità di sanare la mancata indicazione in dichiarazione, negli anni passati, della detassazione ambientale.

CUMULABILITÀ TRA LE DUE AGEVOLAZIONI

La problematica relativa alla cumulabilità tra agevolazioni fiscali e non esula dalla competenza dell'Agenzia delle Entrate, per cui non può essere fornita risposta mediante interpello.

Tale principio opera in merito alla questione del cumulo tra la detassazione ambientale ex art. 6 della L. 388/2000 e il c.d. "conto energia".

Premesso che, ai sensi dell'art. 19 del DM 5.7.2012, il cumulo era stato ammesso a certe condizioni per il secondo "conto energia", può esserci il rischio di revoca della tariffa incentivante ad opera del Gestore del servizio, ove il cumulo fosse ritenuto inapplicabile dall'Autorità competente.

Si evidenzia che l'art. 6 della L. 388/2000 è stato abrogato dal DL 83/2012, ed era valevole ancora per gli investimenti eseguiti entro il 25.6.2012.

OMESSA DICHIARAZIONE DELLA DETASSAZIONE AMBIENTALE

In ragione dell'incertezza sulla cumulabilità dei due benefici, i contribuenti che, a titolo prudenziale, non hanno indicato in dichiarazione la detassazione ambientale negli anni passati, è possibile presentare l'integrativa a favore ex art. 2 co. 8-bis del DPR 322/98 o, se spirati i termini, la domanda di rimborso ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/73.

Resta nella discrezionalità del contribuente la scelta circa la riapprovazione del bilancio in merito agli esercizi interessati dagli investimenti a impatto ambientale.

Si fa presente che, ad avviso di C.T. Prov. Como 12.1.2016 n. 10/2/16, al fine di ovviare alla mancata indicazione in dichiarazione della detassazione ambientale, è possibile utilizzare la procedura indicata dalla circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2013 n. 31 sulla correzione degli errori contabili, presentando quindi una serie di dichiarazioni integrative con il fine di compensare il credito che emerge, sorpassando così il limite temporale dell'art. 2 co. 8-bis del DPR 322/98. A conclusioni diverse, però, era pervenuta l'Agenzia delle Entrate in risposta all'interrogazione parlamentare 15.10.2015 n. 5-06655, circostanza confermata implicitamente con la risoluzione in oggetto.

FISCALE

PRODUZIONE E CESSIONE DI ENERGIA
ELETTRICA E CALORICA DA FONTI
RINNOVABILI AGROFORESTALI - CRITERI DI
TASSAZIONE

Ris. Agenzia delle Entrate 18.7.2016 n. 54

TUTTI I SOGGETTI

L'art. 1 co. 910 della L. 208/2015 ha reso definitiva la norma transitoria, originariamente stabilita per gli anni 2014 e 2015 dall'art. 22 co. 1-bis del DL 66/2014, secondo cui costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135 co. 3 c.c. e si considerano produttive di reddito agrario la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh

anno, nonché di carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli.

FONTI RINNOVABILI FOTOVOLTAICHE

Come precisato dalla ris. Agenzia delle Entrate 15.10.2015 n. 86, entro il limite dei 260.000 kWh, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti fotovoltaiche costituiscono sempre attività connesse a quella agricola e si considerano produttive di reddito agrario.

Nella ris. 18.7.2016 n. 54, la stessa Agenzia ha ribadito che l'ambito di applicazione della tassazione forfettaria riguarda la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche oltre i 260.000 kWh anno, sempreché risultino rispettati i criteri di connessione all'attività agricola principali individuati dalla circ. 6.7.2009 n. 32.

In caso contrario, per la parte di reddito derivante dalla produzione di energia in eccesso, troveranno applicazione le regole ordinarie in materia di reddito d'impresa.

FONTI RINNOVABILI AGROFORESTALI - REQUISITO DELLA PREVALENZA

L'Amministrazione finanziaria, nella ris. 54/2016, ha chiarito che la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali sino a 2.400.000 kWh anno rientrano nel reddito agrario a condizione che risulti soddisfatto il requisito della prevalenza che caratterizza le attività agricole connesse.

In generale, il requisito risulta soddisfatto quando, in termini quantitativi, i prodotti utilizzati nello svolgimento dell'attività di produzione di energia, e ottenuti direttamente dall'attività agricola svolta nel fondo, risultano prevalenti, ossia di quantità superiore, a quelli acquistati da terzi.

Nel caso in cui tale raffronto non sia possibile, in quanto si tratta di beni di natura diversa, occorre fare riferimento al valore degli stessi rapportando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola svolta nel fondo e il costo dei prodotti acquistati da terzi. In questo caso, il requisito della prevalenza si considera soddisfatto quando il valore dei beni prodotti internamente risulta superiore al costo sostenuto per l'acquisto dei prodotti di terzi.

Ove non sia possibile effettuare anche quest'ultimo confronto, in quanto i prodotti non sono suscettibili di valutazione (ad esempio nel caso dei residui zootecnici), la prevalenza può essere riscontrata effettuando una comparazione "a valle" del processo produttivo raffrontando l'energia generata dai prodotti propri e quella derivante dai prodotti acquistati da terzi.

Così come per il fotovoltaico, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, oltre i 2.400.000 kWh, vanno assoggettate a tassazione forfettaria, sempre a condizione che risulti verificato il requisito della prevalenza. Il reddito ai fini IRPEF e IRES, quindi, è determinato applicando il coefficiente di redditività del 25% all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione, agli effetti dell'IVA, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota di incentivo.

oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, nonché del reddito.

In tale ipotesi, infatti, è ammessa la disapplicazione della normativa sulle “società di comodo”.

L’attestazione delle “oggettive situazioni” elencate al comma 4-*bis* dell’art. 30 citato può avvenire mediante la presentazione di apposito interpello, in modo che sia l’Amministrazione a certificare l’esistenza di tali condizioni.

Tuttavia, poiché a seguito dell’entrata in vigore del DLgs. 156/2015 tali istanze di interpello sono state ricondotte alla categoria dell’interpello probatorio di cui all’art. 11 co. 1 lett. b) della L. 212/2000 e sono diventate facoltative, il legislatore ha riconosciuto alle “società di comodo” la possibilità di presentare, in alternativa, un’autocertificazione, sia nell’ambito della dichiarazione dei redditi (art. 30 co. 4-*quater* della L. 724/94), sia nell’apposito campo del quadro VX della dichiarazione IVA annuale (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 9/2016).

Ora, con la circ. 33/2016 si precisa che, in assenza dell’interpello e dell’autocertificazione in dichiarazione annuale, è altresì ammessa la possibilità, per i contribuenti, di presentare un’autonoma dichiarazione sostitutiva su richiesta dell’Ufficio avanzata nel corso dell’attività istruttoria.

In presenza di tali elementi, l’Ufficio può procedere all’esecuzione del rimborso, restando, tuttavia, impregiudicate le ordinarie attività di accertamento.

Profili sanzionatori

Qualora, in presenza della sola dichiarazione sostitutiva o della sola attestazione in dichiarazione dei redditi, sia accertata l’assenza delle oggettive condizioni che permettono la disapplicazione della disciplina delle “società di comodo”, si applica:

- la sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito rimborsato, se l’eccedenza di credito IVA è stata chiesta a rimborso (art. 5 co. 4 del DLgs. 471/97).
- la sanzione pari al 30% del credito utilizzato, se l’eccedenza di credito IVA è stata oggetto di compensazione “orizzontale” (art. 13 co. 4 del DLgs. 471/97);
- la sanzione pari al 90% dell’ammontare detratto, se l’eccedenza di credito IVA è stata utilizzata a scomputo dell’IVA a debito relativa a periodi d’imposta successivi (art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97).

RIMBORSI IVA PER I SOGGETTI “A RISCHIO”

Si ricorda che, per le istanze di rimborso IVA di ammontare superiore a 15.000,00 euro l’obbligo di prestazione della garanzia sussiste limitatamente alle ipotesi in cui la richiesta sia presentata dai soggetti che si trovano nelle situazioni di “rischio” individuate dall’art. 38-*bis* co.4 del DPR 633/72. A tal proposito, la circ. 33/2016 ha fornito alcuni chiarimenti.

Soggetti destinatari di atti impositivi nei due anni precedenti

L’art. 38-*bis* del DPR 633/72, tra i casi in cui, anche dopo il DLgs. 175/2014, è richiesta, per le domande di rimborso IVA superiori a 15.000,00 euro, apposita garanzia, menziona

la notifica, nel biennio antecedente la domanda di rimborso, di avvisi di accertamento o di rettifica, con i quali si chiede una maggiore imposta superiore a determinate soglie.

Viene espressamente superato quanto sostenuto nella precedente circ. Agenzia delle Entrate 30.12.2014 n. 32, secondo cui la notifica, nel biennio antecedente alla richiesta di un rimborso IVA superiore a 15.000,00 euro, di un atto di accertamento o di rettifica sarebbe stata una causa sufficiente per la sua mancata erogazione, salvo fosse stata prestata idonea garanzia.

È di contro affermato che, se il contribuente ha onorato interamente la pretesa intimata nell'atto, anche a seguito di istituti deflativi del contenzioso, non vi è ragione per negare il rimborso, in quanto il contribuente non può essere considerato un soggetto a rischio.

Soggetti che hanno avviato l'attività da meno di due anni

L'obbligo di prestare la garanzia sussiste anche nell'ipotesi in cui il soggetto che ha chiesto a rimborso un'eccedenza di credito IVA superiore a 15.000,00 euro abbia iniziato l'attività da meno di 24 mesi. Al fine di determinare la sussistenza di tale obbligo, secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia nella circ. 33/2016, occorre fare riferimento alla data di inizio dell'attività d'impresa, da individuarsi non soltanto sulla base della prima operazione attiva effettuata, ma anche sulla base di altri elementi, quali:

- l'effettuazione di investimenti;
- l'esecuzione di lavori;
- la stipula di contratti aventi data certa;
- l'effettuazione operazioni passive in funzione di future operazioni attive.

Soggetti in liquidazione

La circolare in argomento chiarisce che, dall'interpretazione letterale della norma di cui all'art. 38-bis co. 4 lett. d) del DPR 633/72, l'obbligo di prestare garanzia previsto per i soggetti che chiedono a rimborso il credito IVA – di ammontare superiore a 15.000,00 euro – risultante dall'atto di cessazione dell'attività non si estende ai crediti maturati nel periodo di liquidazione ordinaria, sempreché il contribuente, pur non trovandosi in uno stato di normale operatività e continuità aziendale, attesti la presenza delle condizioni di solidità patrimoniale di cui all'art. 38-bis co. 3 del medesimo DPR 633/72.

OMESSA PRESTAZIONE DELLA GARANZIA NELL'IVA DI GRUPPO

L'Agenzia fornisce chiarimenti anche con riguardo ai casi di omessa prestazione della garanzia nell'ambito dell'IVA di gruppo. In tali ipotesi, l'imposta risulta dovuta *ex tunc*, con applicazione degli interessi e della sanzione del 30% sull'eccedenza di credito indebitamente compensata, in quanto la prestazione della garanzia, entro i termini previsti, rappresenta elemento costitutivo di perfezionamento delle compensazioni effettuate

Tuttavia, secondo quanto chiarito dalla circ. 33/2016, laddove la garanzia sia relativa all'importo eccedente la franchigia di cui all'art. 21 del DM 567/93, la sanzione deve essere determinata soltanto con riferimento a tale importo, poiché la compensazione della parte di credito IVA rientrante nella franchigia si perfeziona senza la prestazione della garanzia stessa.

FISCALE

ESENZIONE DA IMPOSTE D'ATTO PER OPERAZIONI DI FINANZIAMENTO AGEVOLATE

Ris. Agenzia delle Entrate 25.7.2016 n. 61

TUTTI I SOGGETTI

Nella ris. 25.7.2016 n. 61, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito l'ambito di applicazione del regime di esenzione dalle imposte di registro, di bollo, ipotecaria e catastale e da ogni altro tributo indiretto, previsto dall'art. 5 co. 24 del DL 30.9.2003 n. 269 (conv. L. 24.11.2003 n. 326).

AGEVOLAZIONI PER L'EROGAZIONE DI FINANZIAMENTI A FAVORE DI PARTICOLARI CATEGORIE DI SOGGETTI

L'art. 5 co. 7-bis del DL 269/2003 prevede che Cassa Depositi e Prestiti possa fornire alle banche italiane ed alle succursali di banche estere comunitarie ed extracomunitarie, operanti in Italia e autorizzate all'esercizio dell'attività bancaria, attraverso finanziamenti, la provvista per l'erogazione di mutui garantiti da ipoteca su immobili residenziali da destinare prioritariamente all'acquisto dell'abitazione principale e ad interventi di ristrutturazione e accrescimento dell'efficienza energetica, con priorità per:

- le giovani coppie;
- nuclei familiari di cui fa parte almeno un soggetto disabile;
- le famiglie numerose.

ESENZIONE DALLE IMPOSTE D'ATTO

L'art. 5 co. 24 del DL 269/2003 prevede che tali finanziamenti, operati da parte di Cassa Depositi e Prestiti a favore delle banche, vadano esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché ogni altro tributo o diritto.

ESENZIONE APPLICABILE ANCHE AL FINANZIAMENTO A FAVORE DEL MUTUATARIO FINALE

Nella ris. 61/2016, l'Agenzia delle Entrate afferma che l'esenzione sopra illustrata può trovare applicazione anche in relazione all'erogazione finale, operata dalle banche a favore dei mutuatari (giovani coppie, famiglie numerose o famiglie con disabili).

Infatti, il sistema istituito dalla norma citata si compone di due attività di finanziamento, tra di esse strettamente legate:

- l'una, operata dalla Cassa Depositi e Prestiti a favore delle banche;
- l'altra, operata dalle banche a favore dei beneficiari finali (giovani coppie, famiglie numerose o famiglie con disabili).

Lo stretto legame esistente tra i due tipi di finanziamento induce l'Agenzia delle Entrate a concludere per l'estensione dell'esenzione da ogni imposta indiretta anche al mutuo ipotecario stipulato dalle banche a favore del beneficiario finale.

FISCALE

PRESTAZIONI SOCIO-ASSISTENZIALI DELLE COOPERATIVE SOCIALI - CHIARIMENTI

Circ. Agenzia delle Entrate 15.7.2016 n. 31

SOGGETTI IVA

La circ. Agenzia delle Entrate 15.7.2016 n. 31 fornisce chiarimenti in merito al trattamento IVA applicabile alle prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali rese dalle cooperative sociali di cui alla L. 381/91, o da loro consorzi, nei confronti di persone svantaggiate. La relativa disciplina, infatti, è stata recentemente modificata dalla legge di stabilità 2016 (art. 1 co. 960, 962 e 963 della L. 208/2015).

APPLICAZIONE DELL'ALIQUEUTA IVA RIDOTTA AL 5%

Per effetto delle modifiche intervenute con la legge di stabilità 2016, le prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali di cui all'art. 10 co. 1 nn. da 18) a 21) e 27-ter) del DPR 633/72, rese da cooperative sociali e loro consorzi, sia direttamente, sia in esecuzione di contratti di appalto o convenzioni, a favore dei soggetti svantaggiati di cui al medesimo n. 27-ter), sono soggette alla nuova aliquota IVA del 5%.

Tale previsione è contenuta nel n. 1) della nuova parte II-bis della Tabella A, allegata al DPR 633/72.

In precedenza, le prestazioni di carattere socio-sanitario, educativo e assistenziale erano soggette ad aliquota IVA del 4% ai sensi del n. 41-bis) della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72. Tuttavia, tale disposizione è stata abrogata dalla legge di stabilità 2016 in considerazione del fatto che l'applicazione dell'aliquota IVA c.d. "super-ridotta" (del 4%) alle operazioni in argomento risultava incompatibile con la normativa comunitaria.

ESTENSIONE DELL'AMBITO APPLICATIVO

La circ. 31/2016 ha precisato che, a differenza di quanto previsto dalla disciplina previgente, l'aliquota ridotta si applica anche alle prestazioni di carattere socio-sanitario, educativo e assistenziale rese a favore di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, detenuti e donne vittime di tratta. In tal modo, l'ambito di applicazione della nuova aliquota al 5%, di cui al n. 1) della parte II-bis della Tabella A, allegata al DPR 633/72, risulta più ampio di quello previsto dall'abrogato n. 41-bis) della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72.

INAMMISSIBILITÀ DEL REGIME DI ESENZIONE

La circ. 31/2016 chiarisce che, nell'ambito della nuova disciplina, viene meno, per le cooperative sociali, la possibilità di optare per il regime di esenzione IVA, in luogo del

regime di imponibilità, con riferimento alle prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali.

Infatti, tale facoltà di opzione, riconosciuta alle cooperative sociali in quanto ONLUS di diritto ai sensi dell'art. 10 co. 8 del DLgs. 460/97, era prevista dall'art. 1 co. 331, primo e secondo periodo, della L. 296/2006, ora abrogato dalla legge di stabilità 2016.

Ne consegue che le prestazioni elencate al n. 1) della Tabella A, parte *II-bis*, allegata al DPR 633/72 sono soggette, obbligatoriamente, al regime di imponibilità ai fini IVA, con aliquota del 5%.

Inoltre, l'Agenzia precisa che, relativamente alle cooperative sociali, la previsione di cui all'art. 10 co. 8 del DLgs. 460/97 continuerà ad esplicare i suoi effetti con esclusivo riferimento ai tributi diversi dall'IVA. Si ritiene, tuttavia, che tale affermazione debba riferirsi alle sole prestazioni delle cooperative sociali elencate al n. 1) della Tabella A, parte *II-bis*, allegata al DPR 633/72 e non alla totalità delle operazioni per le quali le ONLUS beneficiano di un trattamento speciale ai fini IVA (per esempio, le prestazioni di trasporto di malati e feriti di cui all'art. 10 co. 1 n. 15) del DPR 633/72 dovrebbero essere esenti IVA anche qualora rese da cooperative sociali).

PRESTAZIONI RESE DA ALTRI TIPI DI COOPERATIVE

L'Agenzia ricorda che l'applicazione dell'aliquota del 5% riguarda le sole prestazioni rese da cooperative sociali e loro consorzi ai soggetti svantaggiati di cui all'art. 10 n. 27-*ter* del DPR 633/72, mentre le medesime operazioni sono:

- esenti IVA se rese da cooperative non sociali in possesso della qualifica di ONLUS;
- soggette ad aliquota IVA ordinaria se rese da cooperative non sociali e non ONLUS (fatta eccezione per le prestazioni di cui all'art. 10 nn. 18) e 21) del DPR 633/72, oggettivamente esenti ai fini IVA).

DECORRENZA

La nuova disciplina IVA prevista dal n. 1) della Tabella A, parte *II-bis*, allegata al DPR 633/72 si applica alle prestazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, prorogati o rinnovati successivamente al 31.12.2015.

Sono compresi, fra questi, anche i contratti aventi come controparte diretta soggetti privati che provvedono all'integrale corresponsione delle rette in qualità di utenti o familiari.

Regime transitorio

Qualora le prestazioni in argomento siano effettuate sulla base di contratti stipulati, prorogati o rinnovati entro il 31.12.2015, e ancora in essere nel 2016, continua ad applicarsi la disciplina previgente (regime di imponibilità IVA con aliquota del 4%, ovvero, previa opzione, regime di esenzione IVA).

A tal proposito, la circ. 31/2016 chiarisce che occorre fare riferimento alla data della stipula, del rinnovo o della proroga del contratto, ossia agli atti che solitamente hanno luogo a conclusione delle procedure di affidamento dei servizi e a seguito dell'adozione delle relative delibere da parte dell'ente concedente.

Diversamente, non rileva la data di accreditamento della cooperativa, ancorché costituisca un prerequisite soggettivo per la stipula di successivi atti negoziali.

Casi particolari

Secondo quanto chiarito dall’Agenzia, qualora sussistano, contestualmente, due contratti, uno di ordine generale, stipulato con l’ente committente entro il 31.12.2015, e l’altro stipulato con l’utente o i suoi familiari in una data successiva, e il corrispettivo sia interamente o parzialmente a carico dell’ente committente, la disciplina applicabile è quella relativa al contratto di ordine generale. Pertanto, nel caso illustrato, (riferibile, per esempio, alla gestione di una casa di riposo o di un asilo nido), dovrà applicarsi la disciplina previgente fino alla scadenza della convenzione/concessione.

Nella diversa ipotesi di concessioni di lavori pubblici, come quelle stipulate tra i Comuni e le cooperative sociali per la gestione di residenze sanitarie assistenziali, comprendenti sia posti convenzionati, riservati all’ente pubblico, sia posti liberamente distribuibili, la disciplina di riferimento, anche per il contratto stipulato tra la cooperativa e i privati e riguardante i posti non convenzionati, deve essere individuata sulla base della data di stipula, rinnovo o proroga del contratto stipulato con l’ente concedente.

FISCALE

VERSAMENTO DELL’IMPOSTA DI REGISTRO E DI BOLLO CON IL MODELLO F24 PER GLI ATTI COSTITUTIVI DELLE *START UP* INNOVATIVE

Prov. Agenzia delle Entrate 19.7.2016 n. 1151137
e Ris. Agenzia delle Entrate 19.7.2016 n. 56

IMPRESE

Con il provv. 19.7.2016 n. 115137, l’Agenzia delle Entrate ha esteso l’utilizzo del modello F24 per il versamento delle imposte di registro, di bollo e delle relative sanzioni e interessi connessi alla registrazione degli atti costitutivi delle *start up* innovative, costituite ai sensi dell’art. 4 co. 10-*bis* del DL 24.1.2015 n. 3.

DECORRENZA

L’Amministrazione finanziaria precisa che le disposizioni previste nel provvedimento decorrono a partire dal 20.7.2016 e che, in considerazione dei tempi tecnici necessari per adeguare i sistemi informativi, fino al 31.7.2016, sarà ancora possibile pagare con il modello F23, utilizzando i relativi codici tributo ordinariamente previsti per la registrazione degli atti privati.

MOTIVAZIONE

L’estensione dell’utilizzo del modello F24 per il versamento dell’imposta di registro, dell’imposta di bollo e dei relativi interessi e sanzioni connesse alla registrazione degli atti costitutivi delle *start up* innovative viene disposta in un’ottica di razionalizzazione dei sistemi

di pagamento, considerato che il modello F24 garantisce una maggiore efficienza nella gestione dei versamenti e rappresenta un ulteriore progresso verso la semplificazione degli adempimenti.

ISTITUZIONE DEI CODICI TRIBUTO

Con la ris. 19.7.2016 n. 56, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento, mediante modello F24, delle imposte e relative sanzioni ed interessi connessi alla registrazione degli atti costitutivi delle *start up* innovative di cui all'art. 25 co. 2 DL 18.10.2012, n. 179, costituite ai sensi dell'art. 4 co. 10-*bis* del DL 24.1.2015 n. 3.

In particolare, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “1540” denominato “*Start up* innovative - atto costitutivo - Imposta di registro”;
- “1541” denominato “*Start up* innovative - atto costitutivo - Sanzione da ravvedimento imposta di registro”;
- “1542” denominato “*Start up* innovative - atto costitutivo - Imposta di bollo”;
- “1543” denominato “*Start up* innovative - atto costitutivo - Sanzioni da ravvedimento imposta di bollo”;
- “1544” denominato “*Start up* innovative - atto costitutivo - Interessi da ravvedimento”.

In sede di compilazione del modello di pagamento F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione “Erario”, in corrispondenza delle somme indicate esclusivamente nella colonna “importi a debito versati”, con l'indicazione nel campo “anno di riferimento” dell'anno di stipula degli atti, nel formato “AAAA”.

FISCALE

PRODOTTI A BASE DI MASCARPONE - ALiquota IVA

Ris. Agenzia delle Entrate 27.7.2016 n. 63

SOGGETTI IVA

Con la ris. 27.7.2016 n. 63 l'Agenzia delle Entrate ha risposto all'interpello presentato da un consorzio il quale chiedeva di conoscere l'aliquota IVA applicabile alla cessione di un prodotto composto per l'84% da mascarpone.

APPLICABILITÀ DELL'ALiquota IVA DEL 10%

L'Agenzia delle Entrate ricorda che, al fine di individuare l'aliquota IVA correttamente applicabile ai beni oggetto dell'interpello, occorre fare riferimento alle categorie merceologiche doganali.

Poiché, dunque, in base all'accertamento tecnico effettuato dall'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane, i prodotti a base di mascarpone sono riconducibili alla voce doganale *ex* 21.07 (“Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove”) di cui al Reg. CEE 950/68, gli stessi devono essere assoggettati ad IVA con aliquota del 10%, ai sensi del n. 80) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72 (“preparazioni alimentari non nominate né com-

prese altrove, esclusi gli sciroppi di qualsiasi natura”). Tale disposizione, infatti, nell’individuare i beni soggetti ad aliquota del 10%, rinvia espressamente alla voce doganale 21.07.

Pertanto, l’Agenzia ha ritenuto errata la soluzione prospettata dal contribuente, il quale sosteneva che il prodotto in argomento, essendo composto per la maggior parte da mascarpone, dovesse essere assoggettato ad aliquota IVA c.d. “super-ridotta” del 4%, al pari di prodotti simili compresi nel numero 4) della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72 (burro, formaggi e latticini). Tuttavia, come osservato dall’Agenzia, quest’ultima disposizione non rinvia alla voce 21.07, bensì alle voci 04.03 e 04.04, per cui non comprende i preparati a base di mascarpone.

LAVORO

ISEE - RICALCOLO PER LE FAMIGLIE CON DISABILI O NON AUTOSUFFICIENTI - DISCIPLINA TRANSITORIA

Circ. INPS 25.7.2016 n. 137

TUTTI I SOGGETTI

Con la circ. 25.7.2016 n. 137, l’INPS rende noto che provvederà, d’ufficio, a ricalcolare gli ISEE in corso di validità presentati dall’1.1.2016 ed attestati entro il 28.5.2016, per i nuclei familiari con persone con disabilità o non autosufficienti.

L’Istituto di previdenza procede sulla base dell’art. 2-*sexies* del DL 42/2016 (conv. L. 89/2016) che – in attesa delle modifiche al regolamento di cui al DPCM 159/2013 che recepiscono l’impostazione espressa dal Consiglio di Stato con le sentenze nn. 838, 841 e 842 del 29.2.2016 – ha dettato una disciplina transitoria per modificare il calcolo dell’ISEE per i nuclei familiari indicati.

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

Con le sentenze 29.2.2016 nn. 838, 841 e 842, il Consiglio di Stato ha annullato parzialmente l’art. 4 del DPCM 159/2013 nella parte in cui includeva, tra i trattamenti rilevanti ai fini ISEE, quelli percepiti in ragione di una condizione di disabilità. L’indennità di accompagnamento e tutte le forme risarcitorie non hanno come scopo quello di remunerare o di accrescere il patrimonio del soggetto destinatario, bensì quello di compensare un’oggettiva ed ontologica situazione d’inabilità, che provoca la diminuzione di capacità reddituale. Pertanto, non può definirsi reddito un’indennità volta a compensare una condizione di disabilità grave e non altrimenti rimediabile.

DISCIPLINA TRANSITORIA

In accordo con l’interpretazione dei giudici, l’art. 2-*sexies* del DL 42/2016 ha escluso dal reddito ISEE i trattamenti assistenziali, previdenziali ed indennitari (incluse le carte di debito), erogati dalle Amministrazioni Pubbliche in ragione delle condizioni di disabilità, purché non siano già inclusi nel reddito complessivo ai fini IRPEF.

Diversamente, continuano a rientrare nel calcolo ISEE, ai sensi dell'art. 4 co. 2 lett. f) del DPCM 159/2013, tutti i trattamenti percepiti per ragioni diverse dalla disabilità del soggetto beneficiario.

La norma, inoltre, ha introdotto una maggiorazione dello 0,5 del parametro della scala di equivalenza, per ogni componente con disabilità media, grave o non autosufficiente, in sostituzione delle detrazioni di spese e franchigie per persone disabili.

RICALCOLO

Alla luce del nuovo quadro normativo, l'INPS fa sapere che procederà d'ufficio, in ordine cronologico in base alla data di presentazione della domanda originaria e, in ogni caso, entro il 10.9.2016, a ricalcolare gli ISEE in corso di validità, per i nuclei familiari predetti, presentati dall'1.1.2016 ed attestati entro il 28.5.2016 (le certificazioni emesse a partire dal 29.5.2016 sono già calcolate secondo i nuovi criteri).

La circolare sancisce che, ai fini del ricalcolo:

- gli interessati non sono tenuti a presentare una nuova DSU, a meno che non abbiano la necessità di ottenere il documento in tempi più celeri rispetto a quelli del ricalcolo d'ufficio;
- non sono presi in considerazione gli ISEE che risultino pari a zero, gli ISEE contestati per far rilevare eventuali inesattezze ovvero che siano stati calcolati con le previgenti regole ai quali sia seguito, per lo stesso dichiarante, un successivo ISEE ricalcolato ai sensi dell'art. 2-sexies del DL 42/2016.

LAVORO

FONDI DI SOLIDARIETÀ - SUSSISTENZA DELL'OBBLIGO CONTRIBUTIVO PER I LAVORATORI APPRENDISTI - MODALITÀ DI RECUPERO

Messaggio INPS 18.7.2016 n. 3112

DATORI DI
LAVORO

L'INPS fa sapere che la contribuzione ordinaria di finanziamento ai Fondi di solidarietà, di cui all'artt. 26 e ss. del DLgs. 148/2015, si applica anche ai lavoratori apprendisti, a condizione che siano assunti con contratto di apprendistato professionalizzante, ai sensi dell'art. 39 del decreto citato.

Più precisamente, tutti gli apprendisti (quindi, non solo quelli con contratto professionalizzante) rientrano nel computo della base di calcolo per le soglie dimensionali delle imprese aderenti, ma solo quelli assunti con contratto di apprendistato professionalizzante possono beneficiare delle prestazioni dei fondi di solidarietà.

ISTRUZIONI OPERATIVE

Al riguardo, l'Istituto di previdenza ha fornito alcune istruzioni operative, chiarendo che:

- a decorrere dal mese di agosto 2016, per tutti i Fondi di solidarietà, ai fini della compilazione del flusso Uniemens, la contribuzione ordinaria sarà calcolata nell'aliquota complessiva applicata sulle retribuzioni imponibili degli apprendisti denunciati, con il codice relativo all'apprendistato professionalizzante "PB", nell'ambito dell'elemento "TipoLavoratore";
- le imprese che abbiano versato indebitamente, per il periodo settembre 2015 - luglio 2016, il predetto contributo anche per lavoratori apprendisti assunti con le altre tipologie di apprendistato, potranno recuperarlo entro il 16.10.2016, indicando il relativo importo con uno dei codici di conguaglio, da valorizzare all'interno della sezione "AltrePartiteACredito".

LAVORO

TRATTAMENTO DI CIGS PER LE AZIENDE IN CRISI

Circ. Min. Lavoro 26.7.2016 n. 24

IMPRESE

Con la circ. 26.7.2016 n. 24, il Ministero del Lavoro è intervenuto in merito alla fruizione del trattamento di integrazione salariale straordinaria (CIGS) da parte dei lavoratori alle dipendenze di aziende soggette a procedure concorsuali. Nello specifico, i chiarimenti riguardano la possibilità per le imprese soggette a fallimento, con esercizio provvisorio volto alla cessione di attività, e in concordato con continuità aziendale, di richiedere per i propri dipendenti il trattamento in argomento.

FALLIMENTO CON ESERCIZIO PROVVISORIO VOLTO ALLA CESSIONE DI ATTIVITÀ

Innanzitutto, con la circolare in esame si conferma la possibilità di fruire del trattamento di CIGS – per la causale di crisi aziendale indicata dall'art. 21 co. 1 lett. b) del DLgs. 148/2015 – per i lavoratori dipendenti di imprese soggette a fallimento, con esercizio provvisorio volto alla cessione di attività, al fine di mantenere il più possibile integro il complesso aziendale sia in termini dimensionali che di capacità di reddito.

Sul punto, il Ministero ricorda che ai fini della fruizione è quindi necessario che:

- il giudice delegato (o l'autorità che esercita il controllo) autorizzi l'esercizio provvisorio dell'impresa per salvaguardare il complesso aziendale e per favorire, alle migliori condizioni, la cessione dell'attività;
- nel programma di liquidazione *ex art. 104-ter* L. fall. vengano illustrati con precisione i motivi concreti in base ai quali si considera possibile la cessione dell'intera azienda o di singoli rami con tempistiche compatibili con il godimento della CIGS per crisi aziendale e che il comitato dei creditori approvi in modo specifico la valutazione sulle probabilità di cessione espresse dal curatore.

CONCORDATO CON CONTINUITÀ AZIENDALE

Per il Ministero del Lavoro si può accedere al trattamento di CIGS anche nel caso di

concordato con continuità aziendale. Sul punto, si ricorda che il piano di concordato può prevedere, ai sensi dell'art. 186-*bis* L. fall., la prosecuzione dell'attività di impresa da parte del debitore oppure la cessione dell'azienda o il suo conferimento in una o più società anche di nuova costituzione. In tal caso, ai fini dell'ammissione al trattamento di CIGS, l'impresa deve presentare un programma di crisi aziendale in cui il piano di risanamento è finalizzato, appunto, alla concreta e rapida cessione dell'azienda o di parte di essa con il trasferimento dei lavoratori e il concordato deve essere omologato.

LAVORO

UTILIZZO DELLA CAUSALE CONTRIBUTO "SAMM"

Ris. Agenzia Entrate 26.7.2016 n. 62

TUTTI I SOGGETTI

Con la ris. 26.7.2016 n. 62, l'Agenzia delle Entrate fornisce alcune indicazioni operative inerenti l'utilizzo della causale contributo SAMM da indicare nei modelli F24 per il pagamento delle sanzioni per l'omesso versamento delle ritenute previdenziali di spettanza dell'INPS.

CASI DI UTILIZZO

In particolare, nell'intervento di prassi si ricorda che, in seguito alla richiesta avanzata dallo stesso INPS, la causale contributo "SAMM", istituita con la ris. 25.3.2016 n. 17 per il versamento tramite modello F24 delle sanzioni amministrative relative alle ritenute previdenziali ex art. 2 co. 1-*bis* del DL 12.9.83 n. 463, deve essere utilizzata esclusivamente nel modello di pagamento "F24 Versamenti con elementi identificativi (ELIDE).

INDICAZIONE DELLA CAUSALE CONTRIBUTO

Operativamente, la causale contributo "SAMM" deve essere utilizzata nel modello F24 ELIDE con decorrenza 8.8.2016, e indicata nella sezione "ERARIO ED ALTRO" del predetto modello di versamento, nell'apposito campo "codice".

FISCALE

CONTRIBUTI RICONOSCIUTI ALLE IMPRESE DI AUTOTRASPORTO PER L'ACQUISTO DI BENI CAPITALI E PER LA FORMAZIONE PROFESSIONALE - CODICE TRIBUTO

Ris. Agenzia delle Entrate 21.7.2016 n. 59

Art. 32-*bis* co. 2 del DL 12.9.2014 n. 133

IMPRESE

Con la ris. 59/2016, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per le imprese di autotrasporto che hanno fatto espressa richiesta di usufruire degli incentivi per la forma-

zione professionale (ex art. 2 co. 2, lett. f) del DPR 27.9.2007 n. 227) mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione.

MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO

In primo luogo, il beneficiario deve presentare espressa dichiarazione di voler fruire del credito d'imposta.

Successivamente, tale credito potrà essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 9.7.97 n. 241:

- presentando telematicamente il modello F24, con l'esposizione del codice tributo "6862" nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati" e valorizzando il campo "anno di riferimento" con l'indicazione dell'anno cui si riferisce il credito (nel formato "AAAA");
- solo successivamente alla comunicazione da parte del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti degli elenchi dei beneficiari, dei relativi codici fiscali e dell'importo del credito spettante a ciascuno di essi, da trasmettere all'Agenzia delle Entrate secondo modalità telematiche;
- senza l'applicazione del limite di utilizzo annuale dei crediti d'imposta da quadro RU del modello UNICO, pari a 250.000,00 euro (ex art. 1 co. 53 della L. 24.12.2007 n. 244).

Il medesimo codice tributo è, altresì, utilizzato nel caso di riversamento dell'agevolazione fruita da parte del contribuente. In particolare, lo stesso deve essere riportato nella sezione "Erario", in corrispondenza della colonna "importi a debito versati", valorizzando il campo "anno di riferimento" secondo le modalità sopraesposte.

FISCALE

PROROGA DEL TERMINE DI PRESENTAZIONE DEI MODELLI 770/2016 AL 15.9.2016

DPCM 26.7.2016

SOSTITUTI
D'IMPOSTA E
INTERMEDIARI

Con il DPCM 26.7.2016, pubblicato sulla *G.U.* 29.7.2016 n. 176, sono stati prorogati dal 22.8.2016 al 15.9.2016 i termini di presentazione dei:

- modelli 770/2016 Semplificato;
- modelli 770/2016 Ordinario.

Si ricorda, infatti, che quest'anno la scadenza di presentazione dei modelli 770 era stata automaticamente differita al 22 agosto, in quanto il termine ordinario del 31 luglio, cadendo di domenica, faceva sì che si potesse beneficiare:

- di un primo differimento a lunedì 1° agosto;
- poiché dal 1° agosto si applica la sospensione feriale, di un secondo differimento al 20 agosto;
- poiché il 20 agosto cade di sabato, dell'ulteriore differimento a lunedì 22 agosto.

Il differimento al 15.9.2016 dei termini di presentazione dei modelli 770/2016:

- è stato disposto per venire incontro alle esigenze rappresentate dalle aziende e dalle categorie professionali, in relazione ai numerosi adempimenti fiscali da effettuare per conto dei contribuenti e dei sostituti d'imposta, non essendo stato ritenuto sufficiente il differimento automatico al 22.8.2016;
- evita sovrapposizioni con la scadenza del 30.9.2016 per la presentazione dei modelli UNICO, IRAP e IVA, relativi al 2015.

EFFETTI AI FINI DELL'INVIO DELLE CERTIFICAZIONI UNICHE

La proroga per la presentazione dei modelli 770/2016 ha anche l'effetto di differire al 15.9.2016 il termine per provvedere, qualora non ancora effettuato, all'invio telematico delle "Certificazioni Uniche 2016", relative al 2015, che non contengono dati da utilizzare per l'elaborazione della dichiarazione precompilata.

Si tratta, ad esempio delle Certificazioni riguardanti:

- i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio abituale di arti o professioni;
- le provvigioni;
- i corrispettivi erogati dal condominio per contratti di appalto.

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DEI MODELLI 770

I sostituti d'imposta devono presentare all'Agenzia delle Entrate i modelli 770/2016:

- esclusivamente in via telematica;

- direttamente o tramite un intermediario abilitato (dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, ecc., comprese le società del gruppo).

RAVVEDIMENTI OPEROSI RELATIVI ALL'INFEDELE PRESENTAZIONE DEI PRECEDENTI MODELLI 770 E ALLE RITENUTE

Per effetto della proroga, slitta al 15.9.2016 anche il termine per regolarizzare mediante il ravvedimento operoso, con la riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo:

- l'infedele presentazione dei modelli 770/2015 Semplificato e Ordinario, relativi al 2014;
- l'omessa effettuazione, nel 2015, delle ritenute;
- l'omesso, insufficiente o tardivo versamento delle ritenute operate nel 2015.

Inoltre, tenuto conto delle novità introdotte in materia dalla L. 190/2014 (legge di stabilità 2015), entro il 15.9.2016 possono essere ravvedute anche le violazioni commesse:

- nell'anno 2014, con riduzione delle sanzioni ad un settimo del minimo (nuova lett. b-bis dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97);
- nelle annualità antecedenti, con riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo (nuova lett. b-ter dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97).

Infatti, in base alla nuova disciplina, ai sensi del co. 1-ter dell'art. 13 del DLgs. 472/97, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, il ravvedimento operoso viene precluso solo mediante la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le "comunicazioni bonarie".

RAVVEDIMENTO OPEROSO DELL'OMESSA PRESENTAZIONE DEI MODELLI 770/2016

L'omessa presentazione dei modelli 770/2016 Semplificato e Ordinario, entro la nuova scadenza del 15.9.2016, potrà invece essere regolarizzata, mediante il ravvedimento operoso:

- entro il 14.12.2016 (90 giorni successivi al nuovo termine);
- con riduzione delle sanzioni ad un decimo del minimo.

FISCALE

CODICE DELLE SANZIONI DISCIPLINARI

Comunicato CNDCEC 26.7.2016

Dall'1.1.2017

PROFESSIONISTI

Il CNDCEC, con il comunicato in commento, ha reso nota l'approvazione definitiva del Codice delle sanzioni disciplinari della categoria, che entrerà in vigore a partire dall'1.1.2017. Il documento era stato messo in pubblica consultazione dal 16.5.2016 al 30.6.2016, affinché Ordini e Consigli di disciplina territoriali potessero presentare delle osservazioni, molte delle quali sono state accolte nel testo definitivo del Codice.

CONTENUTO DEL CODICE DELLE SANZIONI DISCIPLINARI

Il Codice delle sanzioni è strutturato in due parti.

La prima parte riporta le disposizioni generali. In particolare, il Codice si applica a tutti gli iscritti (compresi quelli dell'elenco speciale dei non esercenti) e prevede le seguenti sanzioni:

- la censura per infrazioni non particolarmente gravi;
- la sospensione fino ad un massimo di 2 anni;
- la radiazione, in caso di violazioni "molto gravi" del codice deontologico, "che rendano incompatibile la permanenza dell'iscritto nell'Albo".

Inoltre, viene previsto che, qualora la censura risulti sproporzionata rispetto al tipo di violazione commessa, è consentito disporre l'archiviazione immediata del procedimento disciplinare, mediante la verbalizzazione di un richiamo all'iscritto. Tale richiamo non ha natura di sanzione, ma costituisce un precedente nella valutazione di eventuali future violazioni.

La seconda parte del Codice è dedicata alle sanzioni disciplinari irrogabili in caso di violazione di specifiche disposizioni del Codice deontologico.

FISCALE

SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI PROCESSUALI

TUTTI I SOGGETTI

L'art. 1 della L. 742/69 dispone che, salvo i casi indicati, i termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie e a quelle amministrative sono sospesi, ogni anno, dal 1° al 31 agosto.

Il periodo di sospensione comprende quindi 31 giorni. Tale periodo è computato tenendo conto del calendario comune, secondo l'unità di misura del giorno (Cass. 3.6.2003 n. 8850 e Cass. 14.2.2007 n. 3223).

Se il termine processuale dovesse iniziare a decorrere durante il periodo di sospensione, l'inizio è differito al termine del periodo di sospensione medesimo, cioè all'1 settembre incluso. Ove, invece, il termine abbia già iniziato a decorrere anteriormente al 1° agosto, il medesimo rimane sospeso nel periodo feriale per poi ricominciare a decorrere alla fine di detto periodo, vale a dire dall'1 settembre. Anche in tal caso, l'1 settembre è incluso nel computo del termine.

TERMINI PROCESSUALI

I termini processuali sono sospesi di diritto dal 1° al 31 agosto, e questo trova applicazione anche nel contenzioso tributario.

Alla luce di ciò, la sospensione feriale opera:

- per i termini relativi ai ricorsi e agli appelli (art. 18 del DLgs. 546/92);
- per il termine di trenta giorni dalla notifica del ricorso utile per la costituzione in giudizio del contribuente/appellante (art. 22 del DLgs. 546/92);
- per il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso utile per la costituzione in giudizio del resistente/appellato (art. 23 del DLgs. 546/92);
- per il termine di deposito dei documenti, delle memorie illustrative e delle memorie di replica (art. 32 del DLgs. 546/92).

Quanto esposto vale anche per i termini caratterizzati da una minore applicazione pratica, come la riassunzione del processo interrotto o sospeso (art. 43 del DLgs. 546/92), la riassunzione a seguito di sentenza di incompetenza (art. 5 del DLgs. 546/92), la riassunzione a seguito di rinvio della Cassazione (art. 63 del DLgs. 546/92), il reclamo avverso i decreti presidenziali (art. 28 del DLgs. 546/92) e l'integrazione del contraddittorio (art. 14 del DLgs. 546).

Non vi è alcuna sospensione per le fasi amministrative che precedono il contenzioso, come la domanda di rimborso delle somme indebitamente versate dal contribuente o la messa in mora dell'ente impositore antecedente al giudizio di ottemperanza (art. 70 del DLgs. 546/92).

RICORSO

Il ricorso in Commissione tributaria deve essere notificato entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto: pertanto, se il termine dovrebbe scadere o inizia a decorrere all'interno della pausa estiva, esso riprende dall'1 settembre.

Di conseguenza, se un atto viene notificato dall'1.8.2016 al 31.8.2016, il termine di sessanta giorni per il ricorso scade il 31.10.2016 (il 30.10.2016 cade di domenica), mentre se è notificato il 21.7.2016, il termine di sessanta giorni per il ricorso scade il 20.10.2016.

RECLAMO E MEDIAZIONE

Ai sensi dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore sino a 20.000,00 euro, il contribuente presenta un ricorso che vale anche come reclamo, e, in via meramente eventuale, può contenere l'istanza di mediazione.

Nessun dubbio sussiste sull'applicabilità della sospensione feriale al termine per la notifica del reclamo e a quello per il suo deposito in Commissione tributaria provinciale, trattandosi di termini processuali.

La mediazione deve essere stipulata entro 90 gg. dalla notifica del reclamo, e dallo spirare di essi decorre il termine di 30 gg. entro cui occorre depositarlo *ex art.* 22 del DLgs. 546/92.

Il testo dell'art. 17-*bis* co. 2 del DLgs. 546/92 stabilisce in via espressa che il termine di novanta giorni, entro cui la mediazione deve essere stipulata, soggiace anch'esso alla sospensione feriale dei termini.

IMPUGNAZIONE DELLE SENTENZE

In base all'art. 327 c.p.c., la formazione del giudicato si ha decorsi sei mesi dalla data di pubblicazione della sentenza (c.d. termine "lungo"). Ove, invece, la parte abbia notificato la sentenza, il giudicato si forma decorsi sessanta giorni dalla suddetta notifica senza che l'impugnazione sia stata proposta (c.d. termine "breve", art. 51 del DLgs. 546/92).

Anche per il computo di tale termine (sia esso "breve" o "lungo") occorre tener conto del periodo di sospensione feriale.

Processo cautelare

Ai procedimenti relativi alla sospensione dell'esecuzione degli atti amministrativi non si applica la sospensione feriale dei termini (art. 5 della L. 742/69).

In questo caso, occorre però effettuare una breve precisazione. Qualora, per ipotesi, una cartella di pagamento o un accertamento "esecutivo" fossero notificati alla fine del mese di luglio, ai fini della sospensiva, occorrerà notificare il ricorso (contenente la richiesta cautelare ai sensi dell'art. 47 del DLgs. 546/92) al più presto, siccome, stante l'inapplicabilità della sospensione feriale, l'udienza cautelare potrà tenersi nella pausa estiva. Per contro, sarebbe errato proporre la sola istanza cautelare disgiunta dal ricorso, posto che nel rito tributario la cautela non può essere presentata prima del ricorso.

DOCUMENTI E MEMORIE

Per effetto dell'art. 32 del DLgs. 546/92, i documenti e le memorie vanno depositati, a pena di decadenza, entro 20 e 10 giorni liberi prima dell'udienza.

Trattandosi di termini "a ritroso", la sospensione feriale di fatto comprime i tempi.

Allora, se l'udienza fosse stata fissata il 5.9.2016, il termine di venti giorni liberi prima, entro cui bisogna depositare i documenti, è scaduto il 15.7.2016.

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Ai sensi degli artt. 6 e 12 del DLgs. 218/97, in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per ricorrere è sospeso per novanta giorni. L'istanza, per comportare l'effetto sospensivo, deve essere presentata prima del decorso del termine per impugnare.

Sussistono orientamenti contrastanti in merito al cumulo tra sospensione del termine per il ricorso per 90 giorni in ragione della domanda di adesione e sospensione feriale dei termini.

Premettendo che, da sempre, la prassi ufficiale ha optato per la cumulabilità (R.M. 11.11.99 n. 159 e C.M. 28.6.2001 n. 65), in giurisprudenza la questione non è affatto pacifica (in senso contrario, Cass. 20.4.2016 n. 7995 e Cass. 5.6.2015 n. 11632; a favore, Cass. 4.2.2011 n. 2682).

A titolo prudenziale, è bene non confidare nel cumulo delle sospensioni specie quando l'accertamento è stato notificato ad esempio a maggio. In tal caso, entro il termine per il ricorso può essere presentata la domanda di adesione, che sospende il termine per i 90 giorni, ai quali è bene non aggiungere i 31 del mese di agosto.

ACQUIESCENZA

L'art. 15 del DLgs. 218/97 consente, per imposte sui redditi/IVA/IRAP e per alcune tipologie di accertamenti sulle imposte d'atto, di rinunciare al ricorso beneficiando di una riduzione delle sanzioni ad un terzo dell'irrogato.

La rinuncia non presuppone un atto espresso, in quanto si concretizza nel versamento delle somme dovute, appunto, per effetto dell'acquiescenza, entro il termine per il ricorso.

La C.M. 8.8.97 n. 235/E (cap. IV, § 1) ha chiarito che, a tali fini, deve essere considerata anche la sospensione feriale.

DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI

Il contribuente raggiunto da un atto di contestazione/irrogazione di sanzioni amministrative può fruire della definizione agevolata, evitando il contenzioso. Per avvalersi di tale istituto, le sanzioni ridotte devono essere versate entro il termine previsto per il ricorso (artt. 16 e 17 del DLgs. 472/97).

La C.M. 5.7.2000 n. 138/E (§ 2.3) ha chiarito che, a tali fini, deve essere considerata anche la sospensione feriale.

TERMINI PER IL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Gli importi che vengono richiesti mediante i vari provvedimenti impositivi emanati dagli uffici finanziari devono essere, di regola, corrisposti entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto.

È in tal caso importante analizzare la terminologia utilizzata dal legislatore: ove egli ha fatto riferimento al "termine per il ricorso", si ritiene che la sospensione debba necessariamente operare; qualora, invece, sia utilizzata la locuzione "entro sessanta giorni dalla notifica", la sospensione non può operare.

ACCERTAMENTI "ESECUTIVI" (IRPEF/IRES, IVA, IRAP)

Per gli accertamenti su imposte sui redditi, IVA e IRAP, l'art. 29 del DL 78/2010 sancisce che gli importi richiesti, per la totalità o per un terzo, a seconda che il contribuente abbia o meno intenzione di notificare il ricorso, devono essere versati entro il termine per il ricorso stesso.

Trova quindi applicazione la sospensione feriale (nota Agenzia delle Entrate 30.9.2011 prot. n. 2011/141776).

ATTI DI RIDETERMINAZIONE DELLE SOMME DOVUTE

Dopo la notifica dell'avviso di accertamento "esecutivo", le pretese devono essere portate a conoscenza del contribuente a mezzo di un provvedimento da notificare anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

Ciò avviene in tutti i casi in cui siano stati rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP, quindi, tra l'altro:

- in caso di mancato pagamento, anche solo di una delle rate successive alla prima dovute a seguito di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale;
- in caso di pagamento del tributo in pendenza di processo;
- in caso di esecuzione delle sanzioni amministrative;
- in caso di accertamento impugnato divenuto definitivo.

Nella nota Agenzia delle Entrate 30.9.2011 prot. n. 2011/141776 è stato affermato che, in tal caso, il versamento deve avvenire sempre entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto, essendo priva di rilievo la sospensione feriale dei termini.

ACCERTAMENTI SU IMPOSTE D'ATTO

Negli accertamenti sulle imposte d'atto (registro, successioni, donazioni, ipocatastali), il contribuente, raggiunto dall'avviso di accertamento o di liquidazione, deve versare le somme, per l'intero o per un terzo, a seconda del fatto che egli abbia o meno intenzione di notificare il ricorso e della tipologia di atto emesso, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto.

Per questo motivo, non trova applicazione la sospensione feriale dei termini, ancorchè si verta in ipotesi di riscossione delle imposte in pendenza di giudizio.

AVVISI DI RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA

L'art. 1 co. 421 ss. della L. 311/2004 enuncia la disciplina relativa agli avvisi di recupero dei crediti d'imposta. Tra l'altro, la legge stabilisce che le somme devono essere versate entro il termine indicato nell'atto, comunque non inferiore a sessanta giorni.

Per effetto di ciò, sembra potersi affermare che non abbia rilievo la sospensione feriale dei termini.

AVVISI BONARI (LIQUIDAZIONI AUTOMATICHE E CONTROLLI FORMALI)

Nelle procedure di liquidazione automatica e di controllo formale delle dichiarazioni al contribuente viene notificato un "avviso bonario": a seguito di detta comunicazione, se egli ritiene, può versare gli importi entro trenta giorni, fruendo della riduzione delle sanzioni a un terzo o a due terzi, evitando così la formazione del ruolo e la notifica della cartella di pagamento.

Gli artt. 2 e 3 del DLgs. 462/97 stabiliscono che il pagamento deve avvenire entro trenta giorni dalla ricezione della "comunicazione bonaria", quindi non dovrebbero esservi dubbi sull'inapplicabilità della sospensione feriale.

CARTELLE DI PAGAMENTO E ATTI SUCCESSIVI

L'art. 25 del DPR 602/73 sancisce che gli importi contestati mediante cartella di pagamento devono essere versati entro sessanta giorni dalla data di notifica.

Sembra quindi da escludere l'operatività della sospensione feriale.

Del pari, la sospensione feriale non dovrebbe operare per i versamenti che devono essere eseguiti a seguito di comunicazione di ipoteca e di intimazione ad adempiere.

TABELLE RIEPILOGATIVE

Pagamento somme derivanti da atti impositivi

ATTO	TERMINE	SOSPENSIONE
Accertamento IRPEF/IRES	Entro il termine per il ricorso	SÌ
Accertamento IVA	Entro il termine per il ricorso	SÌ
Accertamento IRAP	Entro il termine per il ricorso	SÌ
Accertamento registro	Entro sessanta giorni dalla notifica	NO
Accertamento ipocatastali	Entro sessanta giorni dalla notifica	NO
Accertamento successioni/donazioni	Entro sessanta giorni dalla notifica	NO
Avviso di recupero del credito d'imposta	Entro il termine indicato nell'atto	NO
Atto per somme derivanti da adesione	Entro sessanta giorni dalla raccomandata	NO

ATTO	TERMINE	SOSPENSIONE
Atto per somme derivanti da sentenza	Entro sessanta giorni dalla raccomandata	NO
Cartelle di pagamento	Entro sessanta giorni dalla notifica	NO
Comunicazione di ipoteca	Entro trenta giorni dalla notifica	NO
Intimazione ad adempiere	Entro cinque giorni dalla notifica	NO
Avviso bonario (liquidazione automatica)	Entro trenta giorni dalla notifica	NO
Avviso bonario (controllo formale)	Entro trenta giorni dalla notifica	NO

Atti del contenzioso tributario

ATTO	TERMINE	SOSPENSIONE
Ricorso	Entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto	Sì
Ricorso con sospensiva	Entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto	NO (l'affermazione deve essere intesa nel senso che, siccome la sospensione feriale non si applica ai procedimenti cautelari, il ricorso può essere depositato anche all'interno del periodo estivo, con conseguente possibilità di discussione dell'udienza anche in detto iato temporale)
Ricorso con sospensiva d'urgenza	Entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto	NO (l'affermazione deve essere intesa nel senso che, siccome la sospensione feriale non si applica ai procedimenti cautelari, il ricorso può essere depositato anche all'interno del periodo estivo, con conseguente possibilità di discussione dell'udienza anche in detto iato temporale)

ATTO	TERMINE	SOSPENSIONE
Reclamo contro il decreto presidenziale	30 giorni dalla comunicazione del decreto	Sì
Deposito del ricorso	30 giorni dalla notifica per il contribuente	Sì
Deposito del ricorso	60 giorni dalla notifica per il resistente	Sì
Deposito di documenti	20 giorni liberi prima dell'udienza	Sì (attenzione al computo del termine, che è a ritroso)
Deposito di memorie	10 giorni liberi prima dell'udienza	Sì (attenzione al computo del termine, che è a ritroso)
Riassunzione presso il giudice competente	Entro il termine indicato o sei mesi dalla comunicazione della sentenza	Sì
Appello	60 giorni dalla notifica della sentenza o sei mesi dal deposito	Sì
Messa in mora		NO
Riassunzione in rinvio	Sei mesi dal deposito della sentenza di cassazione	Sì

Reclamo e mediazione

ADEMPIMENTO	TERMINE	SOSPENSIONE
Notifica del reclamo	Entro il termine per il ricorso	Sì
Termine entro cui il reclamo deve essere accolto o la mediazione va stipulata	90 giorni dalla data di notifica del reclamo	Sì
Deposito del ricorso	30 giorni dal termine ultimo per la stipula della mediazione	Sì
Versamento prima rata o totalità delle somme		NO