

CIRCOLARE INFORMATIVA INVIATA A CURA DI

**STUDIO COLOMBO ALTAMURA POMETTO  
COMMERCIALISTI**

### NOVITÀ

---

- |    |                     |   |
|----|---------------------|---|
| 3  | TUTTI I SOGGETTI    | Detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio e detrazione IRPEF/IRES di riqualificazione energetica - Bonifico incompleto |
| 4  | SOGGETTI IVA        | Somministrazioni di bevande mediante distributori a capsule o cialde - Applicabilità dell'aliquota IVA del 10%                        |
| 5  | SOGGETTI IVA        | Cartolarizzazione dei crediti - Servizi di <i>servicing</i> bancario - Regime di esenzione IVA - Condizioni                           |
| 6  | SOGGETTI IVA        | Rimborsi IVA a soggetti comunitari - Conferimento del mandato a terzi per la riscossione  |
| 8  | START UP INNOVATIVE | <i>Start up</i> innovative - Obbligo di indicazione delle spese di ricerca e sviluppo in Nota integrativa per le micro-imprese        |
| 10 | TUTTI I SOGGETTI    | Credito per le imposte pagate all'estero da società residenti in Stati o Territori a regime fiscale privilegiato                      |

### IN EVIDENZA PER GLI STUDI PROFESSIONALI

---

- |    |                  |   |
|----|------------------|---|
| 16 | TUTTI I SOGGETTI | Versamento del saldo IMU per l'anno 2016 entro il 16.12.2016  |
| 20 | TUTTI I SOGGETTI | Versamento del saldo TASI per l'anno 2016 entro il 16.12.2016 |
| 25 | TUTTI I SOGGETTI | Studi di settore - <i>software</i> "segnalazioni 2016"        |

### PROCEDURE PRATICHE

---

- |    |                  |   |
|----|------------------|---|
| 27 | DATORI DI LAVORO | Versamento a titolo di acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR |
|----|------------------|---|

FISCALE

## DETRAZIONE IRPEF PER GLI INTERVENTI DI RECUPERO EDILIZIO E DETRAZIONE IRPEF/IRES DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA - BONIFICO INCOMPLETO

Circ. Agenzia delle Entrate 18.11.2016 n. 43

### TUTTI I SOGGETTI

Con la circ. 18.11.2016 n. 43, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad occuparsi della detrazione IRPEF del 36-50% per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio e della detrazione IRPEF/IRES del 55-65% per quelli di riqualificazione energetica degli edifici.

### BONIFICO INCOMPLETO

La disposizione contenuta nell'art. 1 co. 3 del DM 41/98 secondo cui *"il pagamento delle spese detraibili è disposto mediante bonifico bancario dal quale risulti la causale, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato"* è stata finora interpretata restrittivamente dall'Agenzia delle Entrate, anche perché il pagamento delle spese detraibili mediante il bonifico bancario/postale è essenziale affinché le banche e le poste possano applicare la ritenuta di acconto dell'8% ai sensi dell'art. 25 del DL 78/2010. Nella ris. 55/2012, infatti, è stato affermato che in caso di non completa compilazione del bonifico, tale per cui non sia possibile operare la suddetta ritenuta, la detrazione non spetta, salvo che il pagamento mediante bonifico venga ripetuto correttamente.

Nella circolare in commento, invece, è chiarito che *"tale preclusione alla fruizione del beneficio fiscale, può però ritenersi superata anche nei casi in cui non sia possibile ripetere il pagamento mediante bonifico qualora risulti comunque soddisfatta la finalità della norma agevolativa, tesa alla corretta tassazione del reddito derivante dalla esecuzione delle opere di ristrutturazione edilizia e di riqualificazione energetica"*.

In generale, secondo l'Amministrazione finanziaria, la detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio e quella IRPEF/IRES per la riqualificazione energetica spettano anche se il bonifico è incompleto e non sia stato possibile operare la ritenuta. In questo caso, è necessario che il beneficiario dell'accredito (es. l'impresa che ha eseguito i lavori di ristrutturazione) attesti nella dichiarazione sostitutiva di atto notorio di aver ricevuto le somme e di averle incluse nella contabilità dell'impresa ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione del suo reddito.

### ACCONTI PAGATI PRIMA DEL ROGITO IN ASSENZA DI PRELIMINARE

Un altro importante chiarimento riguarda la possibilità di detrarre le spese anche per i pagamenti effettuati prima dell'atto notarile o in assenza di un preliminare d'acquisto registrato che indichino il vincolo pertinenziale, ma a condizione che tale vincolo risulti costituito e riportato nel contratto prima della presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale il contribuente si avvale della detrazione.

In generale, quindi, il promissario acquirente di un box pertinenziale o di immobile facente parte di un edificio interamente ristrutturato (di cui all'art. 16-*bis* co. 3 del TUIR) o di un immobile sul quale intende effettuare i lavori di recupero del patrimonio edilizio, può beneficiare della detrazione per gli importi versati in acconto sull'acquisto dell'immobile o versati per i lavori di ristrutturazione a condizione che alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi (730 o UNICO, rileva la data di effettiva presentazione da parte del contribuente della dichiarazione) siano stati registrati il preliminare di acquisto o il rogito.

Per fare un esempio, il contribuente può beneficiare della detrazione IRPEF del 50% per le spese di ristrutturazione che ha sostenuto nel corso dell'anno 2016 per un immobile che acquista nel 2017, ad esempio il 15.7.2017, la cui dichiarazione dei redditi (relativa all'anno 2016) viene presentata il 20.9.2017.

FISCALE

## SOMMINISTRAZIONI DI BEVANDE MEDIANTE DISTRIBUTORI A CAPSULE O CIALDE - APPLICABILITÀ DELL'ALIQUOTA IVA DEL 10%

Ris. Agenzia delle Entrate 17.11.2016 n. 103

### SOGGETTI IVA

Con la ris. 17.11.2016 n. 103, l'Agenzia delle Entrate esamina il trattamento IVA applicabile alle somministrazioni di bevande effettuate mediante apparecchi funzionanti a capsule o a cialde, nelle particolari ipotesi in cui le capsule o cialde siano acquistate:

- da soggetti titolari di partita IVA, anche a favore dei propri collaboratori;
- da soggetti privati, in un momento successivo a quello in cui viene dato loro a noleggio o in comodato il distributore.

### SOMMINISTRAZIONI MEDIANTE DISTRIBUTORI AUTOMATICI

Le somministrazioni di alimenti e bevande mediante distributori automatici sono soggette ad IVA con aliquota agevolata del 10% ai sensi del n. 121) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72.

Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria nella R.M. 1.8.2000 n. 124, l'aliquota IVA ridotta trova applicazione anche con riferimento alle somministrazioni effettuate mediante apparecchi funzionanti a capsule e cialde, in quanto questi ultimi devono ritenersi equiparati ai distributori automatici, nonostante richiedano il preventivo acquisto del prodotto e il successivo inserimento dello stesso nel distributore.

Tuttavia, l'agevolazione si applica a condizione che l'acquirente della capsula o cialda sia l'effettivo utilizzatore della stessa, in qualità di consumatore finale.

Solo in questo caso, infatti, l'operazione può ricondursi a una somministrazione, posto che tale prestazione si concretizza esclusivamente nella fase in cui il procedimento meccanico realizzato attraverso il distributore automatico determina la trasformazione della cialda/capsula in una bevanda.

Pertanto, nell'ipotesi in cui l'acquirente delle capsule o cialde sia un soggetto diverso dal

consumatore finale (passaggi intermedi), deve applicarsi l'aliquota IVA propria del particolare prodotto ceduto (caffè, tè, ecc.).

#### PRODOTTO ACQUISTATO DAL DATORE DI LAVORO

Secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione in argomento, l'aliquota IVA del 10% deve ritenersi applicabile anche laddove le capsule o cialde siano acquistate dal datore di lavoro per l'utilizzo proprio o dei collaboratori, (vale a dire, anche nell'ipotesi in cui l'acquisto non sia effettuato, propriamente, dal consumatore finale). L'imposta assolta, tuttavia, resterebbe indetraibile per il datore di lavoro.

#### PRODOTTO ACQUISTATO SUCCESSIVAMENTE AL NOLEGGIO DEL DISTRIBUTORE

Con riferimento al secondo quesito posto, l'Agenzia lascia intendere che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, non è rilevante la circostanza che il soggetto privato (consumatore finale) acquisti le cialde o capsule in un momento successivo a quello in cui l'apparecchio distributore è stato dato a noleggio o in comodato, purché i prodotti siano acquistati presso la medesima società che concede a noleggio o in comodato gratuito il distributore.

FISCALE

#### CARTOLARIZZAZIONE DEI CREDITI - SERVIZI DI *SERVICING* BANCARIO - REGIME DI ESENZIONE IVA - CONDIZIONI

Ris. Agenzia delle Entrate 17.11.2016 n. 106

#### SOGGETTI IVA

La ris. Agenzia delle Entrate 17.11.2016 n. 106 esamina il trattamento IVA delle attività di *servicing* svolte dagli istituti di credito nell'ambito delle operazioni di cartolarizzazione, chiedendo che tali servizi possano beneficiare dell'esenzione IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 1 del DPR 633/72.

#### QUADRO NORMATIVO

Le operazioni di cartolarizzazione dei crediti sono disciplinate dalla L. 130/99 e si realizzano secondo il seguente schema:

- una banca (c.d. soggetto "*originator*") cede crediti ad altro soggetto (c.d. "società veicolo");
- la società veicolo provvede ad emettere titoli destinati alla circolazione per finanziare l'acquisto dei crediti dal soggetto *originator* e, successivamente, procede all'incasso dei crediti acquistati e al correlato rimborso dei titoli emessi.

Per espressa previsione normativa (art. 2 co. 3 lett. c) della L. 130/99), nell'ambito del programma di cartolarizzazione devono essere indicati i soggetti incaricati della riscos-

sione dei crediti ceduti e dei servizi di cassa e pagamento (ossia dei servizi di *servicing*) e, di norma, tale incarico viene affidato alla stessa banca *originator*.

Sotto il profilo IVA, l'art. 10 co. 1 n. 1 del DPR 633/72 prevede l'esenzione dall'imposta per le attività di gestione dei crediti da parte dei concedenti, mentre esclude da tale regime l'attività di recupero crediti.

## NOZIONE DI "RECUPERO CREDITI"

Nell'ambito della ris. 106/2016, l'associazione interpellante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di applicare il regime di esenzione IVA di cui all'art. 10 co. 1 n. 1 del DPR 633/72 alle attività di *servicing*,

L'incertezza circa il trattamento IVA di tali operazioni nasce in considerazione dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 28.10.2010, relativa alla causa C-175/09, secondo cui dovrebbero essere ricondotte all'attività di "recupero crediti", sempre soggetta ad IVA, tutte le attività finalizzate a conseguire il pagamento di un debito in denaro, indipendentemente dalla natura del credito e dall'eventuale applicazione di misure coercitive volte ad ottenere il pagamento del debito.

Tuttavia, l'Agenzia ritiene che, in ragione delle peculiarità dell'attività di *servicing*, i principi interpretativi espressi nella sentenza citata non possono applicarsi *tout court* alla fattispecie oggetto di interpello, riguardando un'attività differente rispetto a quella rappresentata.

## NATURA DEI SERVIZI DI *SERVICING* E APPLICABILITÀ DELL'ESENZIONE

Secondo la ricostruzione dell'Agenzia, l'attività di *servicing* comprende:

- l'addebito delle somme dovute sul conto corrente del debitore ceduto;
- l'accredito delle somme alla società veicolo, successivamente all'incasso.

Tale attività comporta, dunque, un effetto dispositivo nella sfera giuridica ed economica dei soggetti coinvolti nell'operazione, tipico delle operazioni di pagamento per le quali è riconosciuto il regime di esenzione ai fini IVA.

Peraltro, osserva l'Agenzia, alcuni dubbi circa l'inquadramento di tali servizi fra quelli di pagamento potrebbero sorgere in considerazione del fatto che i servizi di addebito e accredito costituiscono soltanto un segmento dell'attività, più complessa, affidata alla banca *originator*, funzionale all'adempimento del debitore ceduto.

Tuttavia, proprio in virtù della natura complessa dell'attività svolta dall'*originator* in qualità di *servicer*, conclude l'Agenzia, deve ritenersi che tale attività sia riconducibile a quella di "gestione dei crediti da parte dei concedenti", esente da IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 1 del DPR 633/72.

FISCALE

## RIMBORSI IVA A SOGGETTI COMUNITARI - CONFERIMENTO DEL MANDATO A TERZI PER LA RISCOSSIONE

Ris. Agenzia delle Entrate 28.11.2016 n. 110

SOGGETTI IVA

Con la ris. 28.11.2016 n. 110, l'Agenzia delle Entrate si pronuncia in merito alle modalità di erogazione del rimborso del credito IVA a favore di soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri, ammettendo la possibilità che detto rimborso venga erogato a soggetti terzi, incaricati della riscossione da parte dell'avente diritto, previo conferimento di apposito mandato.

## FATTISPECIE

Nel caso di specie, un soggetto passivo olandese presta servizi volti all'ottenimento del rimborso IVA a favore di altri soggetti passivi che hanno assolto l'imposta in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento.

Più specificamente, tali servizi consistono:

- nella presentazione telematica dell'istanza di rimborso all'autorità fiscale dello Stato di stabilimento del soggetto richiedente;
- nell'incasso dell'importo corrisposto dalle autorità fiscali dello Stato che eroga il rimborso;
- nel successivo trasferimento delle somme al cliente.

L'interpellante chiede se, ai sensi dell'art. 38-*bis*2 del DPR 633/72, che disciplina le modalità di erogazione del rimborso IVA a favore di soggetti non residenti stabiliti in altro Stato membro Ue, il rimborso dell'imposta possa essere legittimamente erogato a un soggetto diverso da quello che ha maturato il credito, e che lo riscuote in forza di una procura speciale.

In tal caso, con riferimento ai requisiti formali necessari per la validità della procura, si chiede altresì quale normativa debba trovare applicazione (se quella dello Stato che eroga il rimborso o quella dello Stato in cui opera il soggetto che presta i servizi di assistenza).

## EROGAZIONE DEL RIMBORSO A FAVORE DI TERZI

L'Agenzia ricorda che le indicazioni operative cui il soggetto non residente deve attenersi per attivare l'istanza di rimborso dell'IVA assolta in Italia sono fornite dal provv. 53471/2010 e che tale provvedimento, al paragrafo 2.1.5, prevede che il rimborso sia eseguito mediante accredito sul conto corrente intestato ai soggetti passivi aventi diritto.

Detta procedura risponde all'esigenza di:

garantire il controllo sulle somme erogate, in modo che le stesse siano effettivamente destinate al titolare del rimborso;

assicurare la rapidità dell'erogazione, nel rispetto dei principi di buon andamento ed efficienza della Pubblica Amministrazione.

Tanto premesso, l'Agenzia ritiene che le suddette esigenze possano essere soddisfatte anche mediante l'istituto della procura speciale di cui all'art. 63 del DPR 600/73, che consente al soggetto passivo di farsi rappresentare da un terzo dinanzi agli uffici finanziari nelle diverse fasi dell'*iter* tributario, compresa l'istanza di rimborso.

Conclude, pertanto, che un soggetto passivo IVA non stabilito in Italia e residente in altro Stato membro UE può conferire mandato a un soggetto terzo affinché questi provveda alla riscossione, per suo conto, delle somme dovute a titolo di rimborso del credito IVA ai sensi dell'art. 38-bis2 del DPR 633/72.

Si precisa che la procura deve essere:

- conferita per iscritto con firma autenticata;
- conservata dal conferente ed eventualmente esibita al Centro operativo di Pescara in sede di controllo.

## REQUISITI FORMALI DELLA PROCURA ALL'INCASSO

L'Agenzia afferma che la procura deve essere conferita nel rispetto dei principi di cui all'art. 63 del DPR 600/73. Per cui, occorre che l'atto di conferimento:

sia autenticato da un notaio o da un pubblico ufficiale;

sia legalizzato dall'autorità competente.

Si precisa, tuttavia, che tale ultima formalità:

- può essere sostituita dall'apposizione della "postilla" da parte dell'autorità competente, per gli Stati aderenti alla Convenzione dell'Aja del 5.10.61;
- non è richiesta per gli atti notarili provenienti dai Paesi aderenti alla Convenzione di Bruxelles del 25.5.87.

L'Agenzia esclude, dunque, che possa applicarsi il principio di cui all'art. 60 della L. 31.5.95 n. 218 che imporrebbe di formare la procura secondo le norme previste nello Stato in cui il rappresentante ha la propria sede di affari.

Tale principio, infatti, deve ritenersi valido limitatamente ai rapporti di diritto privato, e non estendibile ai rapporti di tipo pubblicistico, quale è il rapporto che lega l'avente diritto al rimborso dell'IVA assolta in Italia e l'ufficio competente ad erogare la somma spettante.

Pertanto, la procura formata all'estero deve essere conferita nel rispetto della disciplina di cui all'art. 63 del DPR 600/73.

FISCALE

## *START UP* INNOVATIVE - OBBLIGO DI INDICAZIONE DELLE SPESE DI RICERCA E SVILUPPO IN NOTA INTEGRATIVA PER LE MICRO-IMPRESSE

Parere Min. Sviluppo economico 17.11.2016 n. 361851

*START UP*  
INNOVATIVE

Con parere 17.11.2016 n. 361851, relativo al requisito della ricerca e sviluppo nelle *start up* innovative, il Ministero dello Sviluppo economico chiarisce che l'obbligo di indicazione di tali spese in Nota integrativa permane anche dopo l'entrata in vigore del DLgs. 139/2015 che ha semplificato le modalità di redazione dei bilanci per le c.d. "micro-impresse".



## ABOLIZIONE DELLA NOTA INTEGRATIVA PER LE MICRO-IMPRESA

Tra le numerose novità, con il DLgs. 139/2015 viene introdotto il concetto di micro-impresa, intendendo con tale termine l'impresa che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non supera due dei seguenti tre limiti:

- totale attivo dello stato patrimoniale non superiore a 175.000,00 euro;
- ammontare dei ricavi inferiore a 350.000,00 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio inferiore alle 5 unità.

Per le micro-imprese il bilancio è composto semplicemente dal Conto economico e dallo Stato patrimoniale, non essendo più richiesta la Nota integrativa.

## REQUISITO DELLA RICERCA E SVILUPPO

Con riferimento alle *start up* innovative, ed in particolare alle società che possiedono come requisito quello relativo alla percentuale di spese in ricerca e sviluppo (15% del maggiore tra valore della produzione e costi della produzione), la norma richiede che le spese in ricerca e sviluppo risultino dall'ultimo bilancio approvato e siano descritte in Nota integrativa (art. 25 co. 2 lett. h) n. 1 del DL 179/2012).

Tale disposizione viene considerata "*lex specialis*" rispetto alla novità introdotta dal DLgs. 139/2015.

Pertanto, secondo il MISE, la Nota integrativa va redatta ugualmente in maniera completa, aggiungendo il dettaglio delle spese in ricerca e sviluppo.

FISCALE

## CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO DA SOCIETÀ RESIDENTI IN STATI O TERRITORI A REGIME FISCALE PRIVILEGIATO

Ris. Agenzia delle Entrate 24.11.2016 n. 108

### TUTTI I SOGGETTI

La ris. Agenzia delle Entrate 24.11.2016 n. 108 ha precisato che il credito c.d. "internazionalizzazione" (introdotto dal DLgs. 147/2015) si applica anche in relazione ai dividendi distribuiti il 27.11.2015 da una società residente ad Hong Kong ad una controllante intermedia con sede in Lussemburgo, i cui redditi, nell'anno d'imposta 2015, sono assoggettati a tassazione in Italia ai sensi della disciplina CFC (art. 167 co. 8-*bis* del TUIR).

## FRUIZIONE DEL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO DA SOCIETÀ RESIDENTI IN STATI A REGIME FISCALE PRIVILEGIATO

Secondo l'art. 89 co. 3 del TUIR (introdotto dall'art. 3 del DLgs. 147/2015), è possibile beneficiare di un credito di imposta che consente al socio residente di scomputare le imposte assolute dalla società partecipata dalle imposte dovute in Italia sugli utili provenienti da una società controllata residente in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata.

Per applicare tale credito occorre che:

- gli utili concorrano integralmente alla formazione dell'imponibile italiano;
- la società controllata che risiede in un Paese considerato a fiscalità privilegiata abbia ottenuto la disapplicazione della disciplina CFC per effetto del riconoscimento della c.d. "prima esimente" (art. 167 co. 5 lett. a) del TUIR).

#### POSSIBILITÀ DI SCOMPUTO DEL CREDITO DI IMPOSTA "INDIRETTO"

Muovendo da quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2016 n. 35, i dividendi distribuiti il 27.11.2015 alla controllante lussemburghese e provenienti da Hong Kong costituiscono utili integralmente imponibili (art. 89 del TUIR) ai fini del calcolo del reddito imputato per trasparenza al soggetto italiano da parte della società lussemburghese che applica il regime CFC.

Anche in questo caso, infatti, la verifica dei presupposti per l'applicazione del regime di tassazione integrale dei dividendi esteri, vale a dire la provenienza dei medesimi da un Paese a fiscalità privilegiata, deve essere effettuata utilizzando il criterio di tassazione vigente al momento della loro distribuzione. Pertanto, gli utili devono considerarsi provenienti da un territorio a fiscalità privilegiata, in quanto, alla data della distribuzione, Hong Kong risultava ancora incluso nel DM 21.11.2001 (uno dei criteri di individuazione dei Paesi *black list* in vigore nel 2015).

Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 24.11.2016 n. 108, alla società lussemburghese, al pari di quanto previsto per il soggetto controllante residente, deve essere comunque riconosciuto il credito c.d. "internazionalizzazione" in ragione delle imposte assolute dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione. Pertanto, la società residente controllante, in sede di determinazione delle imposte dovute in Italia sui redditi della controllata lussemburghese CFC non *black list*, dovrà tenere conto del credito d'imposta indiretto.

FISCALE

## VERSAMENTO DEL SALDO IMU PER L'ANNO 2016 ENTRO IL 16.12.2016

16.12.2016

### TUTTI I SOGGETTI

Entro il 16.12.2016 dovrà essere versata la seconda rata dell'imposta municipale propria (IMU) per l'anno 2016, a saldo e a conguaglio di quanto dovuto per l'intero anno.

### NOVITÀ PER L'ANNO 2016

Dall'1.1.2016, le disposizioni introdotte dalla L. 28.12.2015 n. 208 (legge di stabilità 2016), che in questa sede ci interessano, riguardano:

- la riduzione del 50% della base imponibile IMU per le unità immobiliari, escluse quelle di maggior pregio (A/1, A/8 e A/9), date in comodato a genitori o figli (art. 1 co. 10 lett. b);
- l'esenzione per i terreni agricoli dei coltivatori diretti e IAP e l'individuazione di "nuovi" criteri per individuare i terreni ricadenti in territori montani esenti dall'imposta (art. 1 co. 10, 13 e 16);
- l'esenzione per le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al requisito della residenza anagrafica (art. 1 co. 15);
- la riduzione del 25% dell'IMU per gli immobili locati a canone concordato di cui alla L. 431/98 (art. 1 co. 53 e 54).

Altre novità riguardano:

- la sospensione, per l'anno 2016, dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui prevedono aumenti di tributi e delle addizionali attribuite alle Regioni ed agli enti locali, rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015 (co. 26);
- il termine entro cui devono essere inviate dai Comuni le deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni nonché i regolamenti dell'IMU, al fine della loro pubblicazione nel sito Internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze; dal 2016, infatti, il termine è fissato al 14 ottobre dello stesso anno in luogo del precedente termine del 21 ottobre (art. 1 co. 10 lett. e) e 14 lett. e);
- la modificazione dei criteri per la determinazione della rendita catastale degli immobili classificabili nelle categorie catastali dei gruppi D e E (c.d. "imbullonati"), con evidenti, a volte rilevanti, conseguenze sull'ammontare dell'IMU dovuta (co. 21).

### PRESUPPOSTO IMPOSITIVO DELL'IMU

In generale, presupposto dell'IMU è il possesso di immobili riconducibili alle seguenti tre tipologie:

- fabbricati;

- aree fabbricabili;
- terreni agricoli,

così come definiti dall'art. 2 co. 1 del DLgs. 504/92 (decreto ICI).

## Eliminazione dell'IMU per l'abitazione principale non di lusso

Tra le altre cose, a decorrere dal 2014, la legge di stabilità 2014 (L. 27.12.2013 n. 147) ha stabilito che l'IMU non è dovuta per le abitazioni principali e le relative pertinenze, ad eccezione delle unità immobiliari e le relative pertinenze, censite nelle categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

I proprietari o titolari di diritti reali degli immobili "di lusso" (A/1, A/8 e A/9) adibiti ad abitazione principale, invece, continuano a pagare l'imposta.

In questi casi, l'aliquota rimane quella dello 0,4% (modificabile, in aumento o in diminuzione, da parte dei Comuni sino a 0,2 punti percentuali) con la detrazione di 200,00 euro. La detrazione di 200,00 euro deve essere rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione.

## SOGGETTI PASSIVI

I soggetti passivi dell'IMU sono individuati dall'art. 9 co. 1 del DLgs. 14.3.2011 n. 23 come segue:

- in linea di massima, soggetto passivo è il proprietario dell'immobile,
- tuttavia, se l'immobile è gravato da un diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, soggetto passivo è il titolare di tale diritto, e non il proprietario (anche detto "nudo proprietario").

I soggetti passivi dell'IMU, quindi, sono:

- il proprietario dell'immobile;
- il titolare del diritto reale di godimento su una cosa altrui:
  - usufrutto;
  - uso;
  - abitazione;
  - enfiteusi;
  - superficie;
- il locatario (utilizzatore) per gli immobili detenuti in *leasing*;
- il concessionario di aree demaniali in regime di concessione.

## TERMINI DI VERSAMENTO DELL'IMU

I soggetti passivi devono effettuare il versamento dell'imposta dovuta al Comune per l'anno 2016 in due rate, scadenti:

- la prima, il 16.6.2016;
- la seconda, il 16.12.2016.

Il contribuente può altresì provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in un'unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16.6.2016.

## Immobili per i quali deve essere versata la seconda rata entro il 16.12.2016

Entro il 16.12.2016, deve essere versata la seconda rata dell'IMU per l'anno 2016 per tutte le rimanenti tipologie di immobili che non sono state escluse dal pagamento del tributo, ferme restando le ipotesi di esclusione e di esenzione.

A titolo esemplificativo, si tratta:

- delle abitazioni principali classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;
- delle unità immobiliari abitative diverse dall'abitazione principale, e relative pertinenze; vi rientrano, ad esempio:
  - le abitazioni tenute a disposizione (c.d. "seconde case");
  - le abitazioni concesse in locazione;
  - le abitazioni concesse in comodato (uso) gratuito,
- delle pertinenze diverse da quelle che beneficiano del regime agevolato previsto per l'abitazione principale;
- degli altri fabbricati non abitativi (es. gli immobili delle imprese, gli uffici e studi privati), diversi dai fabbricati rurali strumentali;
- delle aree fabbricabili, ad eccezione di quelle possedute e condotte da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola, sulle quali persista l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

## VERSAMENTO A CONGUAGLIO DI QUANTO DOVUTO PER L'ANNO 2014

L'art. 13 co. 13-*bis* del DL 201/2011 stabilisce che:

- il versamento della prima rata dell'IMU dovuta per il 2016 è eseguito sulla base delle aliquote e delle detrazioni previste per l'anno 2015;
- eventuali variazioni deliberate dai Comuni hanno rilevanza solo in sede di versamento del saldo, entro il 16.12.2016, con eventuale conguaglio sulla prima rata (si veda anche la circ. Min. Economia e Finanze 23.5.2013 n. 2/DF).

In molti casi, in sede di versamento del saldo IMU 2016, quindi, sarà necessario pagare il conguaglio dell'imposta dovuta per l'anno 2016, sulla base degli atti pubblicati (sul sito informatico del Ministero delle Finanze nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale) alla data del 28 ottobre di ciascun anno di imposta. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28.10.2016, si applicano gli atti adottati per l'anno 2015.

## ESEMPIO - ABITAZIONE PRINCIPALE "DI LUSO"

Ipotizziamo che il signor Mario Rossi possieda, dall'1.1.2016, al 100% un immobile sito nel Comune di Milano che costituisce abitazione principale, classificato nella categoria catastale A/1 con rendita pari a 2.800,00 euro.

Per le unità abitative adibite ad abitazione principale appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, A/9 il Comune di Milano ha confermato, anche per l'anno 2016, l'aliquota al 6 per mille.



FISCALE

## VERSAMENTO DEL SALDO TASI PER L'ANNO 2016 ENTRO IL 16.12.2016

16.12.2016

### TUTTI I SOGGETTI

Scade il 16.12.2016 il termine entro cui deve essere versata la seconda rata della TASI per l'anno 2016.

### NOVITÀ PER L'ANNO 2016

Dall'1.1.2016, le disposizioni introdotte dalla L. 28.12.2015 n. 208 (legge di stabilità 2016), che in questa sede ci interessano, riguardano:

- l'esclusione dal pagamento della TASI per le abitazioni principali, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (co. 14);
- la riduzione del 50% della base imponibile TASI per le unità immobiliari, escluse quelle di maggior pregio (A/1, A/8 e A/9), date in comodato a genitori o figli (art. 1 co. 10 lett. b);
- la riduzione del 25% della TASI dovuta per gli immobili locati a canone concordato di cui alla L. 431/98 (art. 1 co. 53 e 54);
- la conferma, anche per l'anno 2016, della maggiorazione delle aliquote TASI dello 0,8 per mille (co. 28).

Altre novità riguardano:

- la previsione di un'aliquota ridotta allo 0,1% (modificabile in aumento, sino allo 0,25% o, in diminuzione, fino all'azzeramento) per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati (co. 14);
- la sospensione, per l'anno 2016, dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui prevedono aumenti di tributi e delle addizionali attribuite alle Regioni ed agli enti locali, rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015 (co. 26);
- il termine entro cui devono essere inviate dai Comuni le deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni nonché i regolamenti della TASI, al fine della loro pubblicazione nel sito Internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze; dal 2016, infatti, il termine è fissato al 14 ottobre dello stesso anno in luogo del precedente termine del 21 ottobre (art. 1 co. 10 lett. e) e 14 lett. e);
- la modificazione dei criteri per la determinazione della rendita catastale degli immobili classificabili nelle categorie catastali dei gruppi D e E (c.d. "imbullonati"), con possibili conseguenze sull'ammontare della TASI dovuta (co. 21).

### PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

In base all'art. 1 co. 669 della L. 147/2013, come sostituito dall'art. 2 co. 1 lett. f) del DL

6.3.2014 n. 16 (conv. L. 2.5.2014 n. 68), il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo:

- di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale se accatastata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9,
- di aree edificabili,

come definiti ai fini IMU.

Non sono assoggettati alla TASI i terreni agricoli.

### **Abitazione principale**

Ai fini TASI, per la definizione di abitazione principale occorre rifarsi a quella fornita dalla disciplina IMU dall'art. 13 del DL 201/2011, ove è considerato tale: *“l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente”*.

Pertanto, per qualificare un immobile come abitazione principale ai fini della TASI, è necessario che il suo possessore ed il suo nucleo familiare, allo stesso tempo:

- vi dimorino abitualmente;
- vi abbiano la propria residenza anagrafica.

È bene ricordare che, ai fini dell'applicabilità del regime agevolato previsto per l'abitazione principale, assumono rilevanza le sole situazioni di coincidenza della residenza anagrafica rispetto alla dimora abituale.

### **Eliminazione della TASI per le abitazioni principali non di lusso dall'1.1.2016**

Con la modifica operata dal co. 14 dell'art. 1 della L. 208/2015 ai co. 639 e 669 dell'art. 1 della L. 27.12.2013 n. 147, a partire dall'1.1.2016 sono escluse da imposizione le unità immobiliari destinate ad abitazione principale ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

A tal proposito, il Min. Economia e Finanze, nella *news* 30.5.2016, ha precisato che, dall'anno 2016, la TASI non è dovuta:

- sia per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale dal possessore;
- sia per quella destinata ad abitazione principale dall'occupante. In questo caso, la TASI resta dovuta solo dal possessore, che verserà l'imposta nella misura percentuale stabilita nel regolamento applicabile nell'anno 2016 oppure, in mancanza di una specifica disposizione del Comune, nella misura del 90%.

### **Immobili assimilati *ex lege* all'abitazione principale**

In generale, a meno che non si tratti di abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, in tutte le ipotesi di unità immobiliari assimilate per legge o per regolamento comunale all'abitazione principale, il versamento della TASI non è dovuto.

Sono assimilate dalla legge all'abitazione principale:

- una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso;



- la casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, ivi incluse le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica;
- i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal DM 22.4.2008;
- l'unico immobile, iscritto o iscrivibile nel Catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall'art. 28 co. 1 del DLgs. 19.5.2000 n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica.

## SOGGETTI PASSIVI

La TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga, a qualsiasi titolo, le unità immobiliari assoggettate al tributo.

In particolare sono soggetti passivi della TASI coloro che:

- possiedono (a titolo di proprietà, usufrutto, uso abitazione, enfiteusi o superficie),
- o detengono detti immobili.

La definizione di "possessore" può essere ricavata dalle norme in tema di IMU, stante l'unicità della definizione.

Sono pertanto soggetti alla TASI:

- il proprietario dell'immobile,
- il titolare del diritto reale di godimento su cosa altrui (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie).

## TERMINI DI VERSAMENTO

Il versamento della TASI deve avvenire:

- con una prima rata, scadente il 16 giugno dell'anno di riferimento, sulla base delle aliquote e delle detrazioni stabilite per l'anno precedente;
- con una rata a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno di riferimento:
  - scadente il 16 dicembre;
  - sulla base delle "nuove" delibere comunali di approvazione delle aliquote e delle detrazioni, pubblicate entro il 28 ottobre sull'apposito sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze;
  - con eventuale conguaglio sulla prima rata.

È consentito il pagamento in unica soluzione entro il 16 giugno di ciascun anno.





FISCALE

## VERSAMENTO A TITOLO DI ACCONTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLA RIVALUTAZIONE DEL TFR

Art. 11 del DLgs. 18.2.2000 n. 47

DATORI DI  
LAVORO

Il 16.12.2016 scade il termine per effettuare il versamento a titolo d'acconto dell'imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il Trattamento di fine rapporto (TFR), così come regolato dall'art. 11 del DLgs. 18.2.2000 n. 47 (modificato dall'art. 1 co. 623 della L. 23.12.2014 n. 190).

Tale norma, assieme agli artt. 17 e 19 del TUIR, prevede una tassazione del TFR che tenga conto della differenza tra la c.d. "quota capitale" e il valore di natura finanziaria della rivalutazione.

Tuttavia, l'imposizione fiscale in argomento non riguarda i dipendenti che hanno destinato il TFR ai fondi previdenziali che gestiscono forme pensionistiche complementari.

### VERSAMENTO DELLA RATA D'ACCONTO

Il prossimo adempimento cui sono tenuti i datori di lavoro è quindi il versamento della rata di acconto, da effettuarsi entro il 16.12.2016, mentre il saldo dovrà essere versato entro il 16.2.2017.

Entrambe le operazioni dovranno essere effettuate a mezzo del modello F24, utilizzando i seguenti codici tributo:

- 1712, per l'acconto;
- 1713, per il saldo dell'imposta sostitutiva.

Inoltre, è previsto l'utilizzo del codice 1714 per l'imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalle rivalutazioni del TFR versata dal soggetto percettore in dichiarazione.

### Rivalutazione del TFR

Per quanto riguarda il metodo di rivalutazione, ricordiamo che il fondo del TFR, secondo le previsioni dell'art. 2120 c.c., viene accantonato annualmente dividendo per 13,5 il valore della retribuzione percepita dal dipendente, ed è soggetto ad una rivalutazione pari ad un tasso fisso dell'1,5%, al quale si deve sommare un ulteriore 75% dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (senza tabacchi lavorati), nella misura in cui è aumentato rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

L'indice ISTAT viene pubblicato mensilmente, quindi nel caso di cessazione del rapporto di lavoro, dovrà essere utilizzato il valore corrispondente al mese in cui si è terminato il rapporto.

### Metodi di determinazione dell'acconto

Una volta definito il valore delle rivalutazioni, per il versamento dell'acconto si possono utilizzare due metodi di determinazione dello stesso, tra loro alternativi:

- il metodo storico, che si avvale di dati contabili consuntivi, consistenti nelle rivalutazioni maturate al 31.12.2015, comprese le rivalutazioni relative ai TFR eventualmente erogati in corso d'anno. L'acconto viene quindi calcolato applicando l'aliquota fiscale del 17% sul 90% del valore di dette rivalutazioni;
- il metodo previsionale, utilizzabile in via alternativa al precedente, che richiede la determinazione presuntiva dell'acconto con l'applicazione dell'aliquota del 17% sul 90% delle rivalutazioni maturate nel corso dello stesso anno per il quale si versa l'acconto. In questo caso, per determinare l'imponibile, è necessario considerare il valore del fondo TFR al 31.12.2015, facendo però riferimento al numero dei dipendenti in forza al 30.11.2016.

In entrambi i casi, il saldo dell'imposta sostitutiva, il cui versamento è previsto per il 16.2.2017, si calcola prendendo come riferimento il 31.12.2016 e applicando l'aliquota, sempre del 17%, sul valore delle rivalutazioni dei fondi TFR relative allo stesso anno; l'imposta così ottenuta dovrà essere versata al netto del valore dell'acconto già versato.

### **Possibilità di compensazione**

Anche l'imposta sostitutiva sul TFR è suscettibile di compensazione, attuabile sempre tramite modello F24, utilizzando eventuali crediti maturati per altre imposte o, in un caso specifico, dal prelievo anticipato sui trattamenti di fine rapporto ai sensi dell'art. 3 della L. 23.12.96 n. 662.

### **Adempimento in presenza di fusione o scissione societaria**

Nel caso di operazioni straordinarie, in particolare di fusione o scissione, si prefigurano situazioni diverse determinate dall'estinzione o meno dei soggetti preesistenti.

In caso di estinzione, sono tenuti al versamento dell'acconto gli stessi soggetti, fino alla data di efficacia della fusione o della scissione e, per il periodo successivo, la società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dall'operazione straordinaria. Qualora l'operazione non comporti conseguenze estintive per i soggetti preesistenti, i destinatari dell'obbligo di versamento saranno il soggetto originario, per quei dipendenti non soggetti a trasferimento presso altro datore, e il soggetto presso il quale si verifica, senza soluzione di continuità nei rapporti di lavoro, il passaggio dei dipendenti con il relativo TFR maturato.

## **CONTABILIZZAZIONE DELL'IMPOSTA**

Di seguito, vengono riproposte in estrema sintesi le principali operazioni di calcolo e i conseguenti effetti contabili relativi alla determinazione dell'imposta sostitutiva applicata ai redditi che derivano dalle rivalutazioni dei fondi per il TFR.

L'imposta deve essere versata dal datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, nel rispetto delle seguenti scadenze:

- entro il 16 dicembre: un acconto pari al 17% del 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno precedente se calcolato con metodo storico, oppure al 17% del 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno per cui l'acconto stesso è dovuto se calcolato con metodo presuntivo;

- un versamento a saldo, entro il 16 febbraio dell'anno successivo. Tale imposta sostitutiva, in caso di rivalutazione a fine anno, viene normalmente imputata a riduzione del fondo TFR; se invece dovesse verificarsi la cessazione del rapporto di lavoro, dovrà essere trattenuta dal TFR rivalutato in corso d'anno.

## CASO PRATICO

Vediamo ora un esempio numerico utilizzando i seguenti dati.

- Retribuzioni complessive esercizio di riferimento: 184.500 euro
- Fondo TFR preesistente: 553.500 euro
- Coefficiente di rivalutazione: Indice ISTAT 3% (del quale consideriamo il 75%) + 1,5% fisso = 3,75%.

Nel bilancio di esercizio di riferimento, l'accantonamento a fondo TFR risulta, ai sensi dell'articolo 2120 c.c., così definito:

- quota di accantonamento annua:  $184.500 \text{ euro} / 13,5 = 13.666,67 \text{ euro}$
- rivalutazione fondo TFR anno precedente:  $\text{€ } 553.500 \text{ euro} \times 0,0375 = 20.756,25 \text{ euro}$ .

Per uno stanziamento totale di 34.422,92 euro.

### Scritture contabili

Entro il 16 dicembre dell'esercizio di riferimento, versamento dell'acconto (calcolato con metodo storico) pari a 3.175,71 euro ( $20.756,25 \times 17\% \times 90\%$ ).

		Erario c/acconto imp. sost. TFR	a	Banca c/c		3.175,71
--	--	------------------------------------	---	-----------	--	----------

Al 31 dicembre (sempre dell'esercizio di riferimento), accantonamento al fondo TFR.

		Accantonamento TFR	a	TFR		34.422,92
--	--	--------------------	---	-----	--	-----------

Sempre al 31 dicembre dell'esercizio di riferimento, viene effettuata la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva che ipotizziamo di calcolare su una rivalutazione del fondo TFR dell'anno di riferimento pari a  $22.000,00 \text{ euro} \times 0,17 = 3.740,00 \text{ euro}$ , il cui saldo va versato, al netto dell'acconto versato, entro il successivo 16 febbraio.

		TFR	a	≠ Erario c/acconto imp. sost. TFR Debiti tributari	3.175,71 564,29	3.740,00
--	--	-----	---	---	--------------------	----------