

Studi Commerciali Associati

Gaia & Ferrini, Giglietti, Girolomini, Montemaggi, Berardocco

RAG. LUIGI GAIA, R.C., C.T.U.
DOTT. VINCENZO FERRINI, R.C., C.T.U.
DOTT. MARIO GIGLIETTI, R.C., C.T.U.
DOTT.SSA MARIANNA GIROLOMINI, R.C., C.T.U.
DOTT.SSA MERIS MONTEMAGGI, R.C., C.T.U.
DOTT. DINO BERARDOCCO, R.C., C.T.U.

RAG.RA MICHELA FILIPPI
RAG.RA MARA MOLARI
RAG.RA ENRICA SEMPRINI

DOTT.SSA VALENTINA ZANGHERI

Piazzetta Gregorio da Rimini n°1
47921 - RIMINI (RN)
tel.: (+39) 0541785284
fax: (+39) 0541785830
e-mail: info@stucomas.com
http://www.stucomas.com

Rimini, 11 aprile 2016

A tutti i signori clienti
LORO INDIRIZZI

Oggetto: ***CIRCOLARE MENSILE INFORMATIVA N° 4/2016***

Con la presente circolare mensile lo Studio desidera informare ed aggiornare i signori clienti in merito alle novità intervenute di recente in campo amministrativo, contabile e tributario.

Riportiamo di seguito per vostra conoscenza una selezione delle recenti variazioni legislative e degli interventi ministeriali o da parte di altri enti, ricordandovi che lo Studio è a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti ed approfondimenti.

DETRAZIONE IRPEF 50%

Bonus mobili agevolabile anche in presenza di bonifici senza ritenuta di acconto per il beneficiario

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in relazione alla nuova detrazione Irpef del 50% per le spese sostenute dalle giovani coppie dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 per l'acquisto di mobili destinati all'arredo dell'abitazione principale. Il chiarimento più interessante della circolare riguarda la modalità di sostenimento della spesa utile per fruire della detrazione Irpef del 50%, sia da parte delle giovani coppie sia da parte di contribuenti che abbiano precedentemente sostenuto una spesa di recupero edilizio dell'immobile e acquistino mobili o grandi elettrodomestici. Diversamente da quanto sostenuto dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare n. 29/E/2013, il pagamento dei mobili e dei grandi elettrodomestici è agevolabile se effettuato indifferentemente mediante carta di credito, carta di debito o bonifico ordinario. Per fruire dell'agevolazione ai fini Irpef, nel caso in cui il pagamento avvenga con bonifico, non è obbligatorio che lo stesso venga disposto utilizzando l'apposito modulo predisposto da banche o poste che implica l'accredito della somma al beneficiario al netto della ritenuta di acconto dell'8%. Per fruire del *bonus* mobili è sufficiente un bonifico ordinario.

(Agenzia delle entrate, circolare n. 7, 31/03/2016)

DETRAZIONE IRES/IRPEF 65%**Attivo il portale Enea 2016 attraverso cui trasmettere la documentazione del risparmio energetico**

L'Enea ha messo a disposizione il sito *web* attraverso cui trasmettere la documentazione relativa alle detrazioni del 65% per i lavori di risparmio energetico conclusi nel 2016. Fino al 31 dicembre 2016 è possibile usufruire delle detrazioni fiscali del 65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti. Per avvalersi dell'agevolazione, è necessario inviare all'Enea la documentazione tecnica servendosi di uno specifico portale entro 90 giorni dal termine dei lavori (<http://finanziaria2016.enea.it>). L'Enea precisa che *"attualmente il sito non può accettare l'inserimento di documentazione relativa agli interventi di building automation (dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti), poiché siamo in attesa di indicazioni operative da parte dei Ministeri e degli enti preposti"*. Resterà attivo anche il sito relativo all'anno fiscale 2015 per consentire le eventuali modifiche di quanto già precedentemente trasmesso.

(Enea, comunicato, 23/03/2016)

CREDITI DI IMPOSTA**Agevolazione per beni strumentali nuovi acquistati da imprese in Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo**

La Legge di Stabilità 2016 ha introdotto il cosiddetto "bonus per le imprese del Sud": si tratta di un credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi da destinare alle imprese situate in Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo. Per usufruire del credito d'imposta gli investimenti devono essere realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2019 e connessi a un progetto di investimento iniziale, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio. Sono esclusi dall'agevolazione i seguenti settori: industria siderurgica, carbonifera, costruzione navale, fibre sintetiche, trasporti e relative infrastrutture, produzione e distribuzione di energia e infrastrutture energetiche, settore creditizio, finanziario e assicurativo. Il modello per la richiesta di attribuzione del credito d'imposta è disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, alla quale deve essere inviato esclusivamente in via telematica, utilizzando il software denominato "Creditoinvestimentisud", direttamente o tramite i soggetti incaricati, a partire dal 30 giugno 2016 fino al 31 dicembre 2019.

(Agenzia delle entrate, provvedimento n.45080, 24/03/2016)

REVERSE CHARGE**Lavori di opere murarie nell'ambito di ampliamento di edificio in reverse charge**

In caso di lavori di opere murarie nell'ambito di un ampliamento di un edificio, si applica il meccanismo dell'inversione contabile, il cosiddetto *reverse charge*. Al fine di identificare le prestazioni da assoggettare al *reverse charge*, la circolare n. 14/E/2015 ha individuato all'interno della più ampia categoria 43.3 "completamento e finitura di edifici" della classificazione Ateco 2007, i seguenti codici attività:

- 43.31.00 Intonacatura e stuccatura;
- 43.32.01 Posa in opera di cassaforti, forzieri, porte blindate;
- 43.32.02 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili;
- 43.33.00 Rivestimento di pavimenti e di muri;
- 43.34.00 Tinteggiatura e posa in opera di vetri;
- 43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili-muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);
- 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

La risposta all'interrogazione parlamentare chiarisce che l'attività di realizzazione di sole opere murarie rientra nell'ambito del codice Ateco 43.39.01, in quanto attiene solo ad una parte del processo di costruzione e non del codice Ateco 41.2 "Costruzione di edifici residenziali e non residenziali", che individua la sola realizzazione completa dell'edificio (come si verifica quasi sempre nella prassi aziendale) e, pertanto, rientra oggettivamente nell'ambito del *reverse charge* ex articolo 17, comma 6,

lettera a-ter, D.P.R. 633/1972. Inoltre, nel caso di impresa che effettivamente eserciti in via prevalente l'attività di cui al codice Ateco 41.2 (in quanto assume in appalto la realizzazione dell'edificio per intero, inclusa impiantistica) dovesse, in via non meramente occasionale, procedere anche a realizzare i soli grezzi, dovrà procedere ad attivare il codice 43.39.01 ed a fatturare in *reverse charge* verso i soggetti passivi Iva.

(Commissione finanze della Camera, Interrogazione parlamentare n.5-08065, 10/03/2016)

FAVOR REI

Principio del *favor rei* per le sanzioni amministrative applicate agli atti non definitivi al 1° gennaio 2016

Il sistema sanzionatorio previsto dai D.Lgs. 471/1997 e 472/1997 è stato oggetto di revisione con il D.Lgs. 158/2015. Le nuove disposizioni si applicano dal 1° gennaio 2016. La riforma concerne principalmente le sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, prevedendo la più puntuale definizione delle fattispecie di elusione e di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la conversione in euro dell'ammontare delle sanzioni, originariamente espresse in lire. L'applicazione del principio del *favor rei* prevede che quando per la stessa fattispecie si succedono diverse norme occorre applicare la norma più favorevole. Il D.Lgs. 158/2015 in vigore dal 1° gennaio 2016 non si applica soltanto alle violazioni commesse da questa data, ma anche a tutte quelle commesse in precedenza che non sono ancora diventate definitive.

(Agenzia delle entrate, circolare n. 4, 04/03/2016)

PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

Monitoraggio delle tempistiche di pagamento dei crediti commerciali verso le P.A. nell'anno 2015

Sono state pubblicate al link http://www.mef.gov.it/focus/article_0012.html le informazioni aggiornate per il monitoraggio dei crediti commerciali verso le Pubbliche Amministrazioni relative al periodo 01 luglio 2014 – 31 dicembre 2015. Tutti gli enti pubblici sono tenuti a pagare le fatture entro 30 giorni dalla data di emissione, con alcune eccezioni che consentono il pagamento entro 60 giorni. Il rispetto di questi termini è un fattore cruciale del buon funzionamento dell'economia nazionale ma molti enti pagano in tempi più lunghi. Secondo i dati contenuti nell'aggiornamento del *focus* sui pagamenti delle P.A. pubblicato dal Ministero dell'economia e delle finanze, salgono da 300 a 500 gli enti pubblici più virtuosi nel pagamento delle fatture elettroniche, ossia quelli che pagano più tempestivamente, selezionati tra quelli che trasmettono informazioni relative ad oltre il 75% delle fatture a loro indirizzate (qualificati come "enti attivi") e che abbiano ricevuto almeno 1.000 fatture per un importo complessivo superiore a un milione di euro. Dal 1° luglio 2014 al 31 dicembre 2015 la piattaforma per il monitoraggio dei crediti commerciali verso le Pubbliche Amministrazioni (<http://certificazionecrediti.mef.gov.it/CertificazioneCredito/home.xhtml>) riscontra che a fronte di 21,5 milioni di fatture registrate sono state pagate 8,9 milioni di fatture, con un tempo medio di 46 giorni, che scende a 44 per gli "enti attivi".

(Ministero dell'economia e delle finanze, Focus, 02/04/2016)

CONFERMA AL FOTOFINISH PER LE ESCLUSIONI DALLO SPESOMETRO

Con il **provvedimento datato 6 aprile 2016**, annunciato da un comunicato stampa del 1° aprile, l'Agenzia delle entrate apporta modifiche ai precedenti provvedimenti direttoriali del 2 agosto 2013 e del 31 marzo 2015 in materia di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 21, D.L. 78/2010 e successive modificazioni (cosiddetto "spesometro").

Per effetto del nuovo provvedimento, quindi, di fatto si prorogano anche per il 2015 le norme più favorevoli che erano già state previste per le annualità precedenti per:

- commercianti al minuto (articolo 22, D.P.R. 600/1973) con riferimento all'esclusione dalla comunicazione delle operazioni attive di importo unitario inferiore a 3.000 euro, al netto dell'Iva;
- agenzie di viaggio (articolo 74-ter, D.P.R. 633/1972) con riferimento all'esclusione dalla comunicazione delle operazioni attive di importo unitario inferiore a 3.600 euro, al lordo dell'Iva;
- Amministrazioni Pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, L. 196/2009 nonché le Amministrazioni autonome, con riferimento alla loro integrale esclusione dall'adempimento.

Relativamente al caso certamente di maggiore diffusione e interesse (quello dei commercianti al minuto) si conferma quindi che tali soggetti siano esclusi dalla comunicazione delle operazioni attive di importo unitario inferiore a 3.000 euro, al netto dell'Iva.

Sul punto si ricorda che, di regola, la comunicazione è obbligatoria a prescindere dall'importo, se per l'operazione sottostante è previsto l'obbligo di emissione della fattura; diversamente, essa risulta obbligatoria solo se l'importo è almeno pari a 3.600 euro al lordo dell'Iva.

Il provvedimento 2 agosto 2013 aveva poi modificato tale principio, prevedendo che di fatto la linea di discriminazione non deve individuarsi nell'obbligo di emissione della fattura, bensì nel fatto che la fattura sia stata materialmente emessa: quindi, il predetto limite non opera nel momento in cui per l'operazione che poteva essere certificata mediante scontrino o ricevuta è stata emessa la fattura o su base volontaria, o su richiesta del cliente.

DAL 1° MAGGIO 2016 ENTRA A PIENO REGIME IL NUOVO CODICE DOGANALE DELL'UNIONE

È prevista per il prossimo 1° maggio 2016 la piena applicazione del nuovo codice doganale dell'Unione, già in vigore dal 30 ottobre 2013.

Il nuovo sistema doganale comunitario rivoluziona il precedente apparato normativo rendendolo più snello e agevole per gli operatori riconosciuti "affidabili".

Ciò si è reso possibile a seguito della approvazione, da parte della Commissione Ue, del regolamento delegato 2015/2446, che integra il regolamento 952/2013 sul nuovo codice doganale dell'Unione (Cdu).

Con questo regolamento l'esecutivo comunitario ha voluto superare gli scogli del livello estremamente elevato di informatizzazione delle procedure doganali introdotte dal Cdu, creando una sorta di sistema a doppio binario con il quale gestire, su scala comunitaria, le procedure e le autorizzazioni doganali a livello telematico o, in alternativa, a livello cartaceo e telematico.

La norma in questione accompagnerà a lungo il nuovo Cdu, rivestendone carattere complementare e presentandosi come una sorta di unicum del diritto doganale sostanziale comunitario.

Di seguito una panoramica delle principali modifiche:

- vige la prassi dello scambio di informazioni in via elettronica, mentre le comunicazioni in forma cartacea sono ammesse solo in via eccezionale;
- riduzione e unificazione dei sistemi doganali (ampia eliminazione di sistemi nazionali);
- armonizzazione delle regole per sistemi particolari (deposito doganale, zona franca, utilizzo provvisorio e finale, perfezionamento attivo e passivo);
- ulteriori facilitazioni nel disbrigo doganale per operatori economici autorizzati (ad esempio autovalutazione e autocontrollo, operazione doganale centrale per procedura semplificata e normale/*standard*);
- organizzazione del diritto fiscale doganale favorevole all'economia (in particolare per le violazioni non intenzionali dei provvedimenti doganali);
- ampie opportunità di utilizzo del deposito provvisorio per le merci (deposito a lungo termine, possibilità di trasporto verso un altro luogo o a un altro detentore di autorizzazione senza transito esterno);
- non è richiesto il deposito di dichiarazione dal momento che le autorità doganali hanno accesso ai dati relativi agli operatori interessati dalla transazione;
- eliminazione della tassazione differenziale per il perfezionamento passivo (possibile solo la tassazione della plusvalenza).

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA SUL REGIME FORFETTARIO

Il regime forfettario introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014) e oggetto di importanti modifiche ad opera della finanziaria 2016, già utilizzato quale regime naturale da molti contribuenti, è stato interessato negli scorsi giorni dall'atteso intervento della Agenzia delle entrate teso a fornire le modalità applicative del regime e rivolto alla risoluzione dei dubbi interpretativi sorti nel primo anno di applicazione dello stesso. Si riportano nella tabella che segue le principali novità contenute nella attesa circolare n. 10/E del 4 aprile 2016.

Verifiche dei limiti di accesso e permanenza	la verifica dei limiti ai fini dell'accesso o della permanenza nel regime, a partire dal periodo d'imposta 2016, va effettuata facendo riferimento ai nuovi valori in vigore dal 1° gennaio 2016, nel calcolo va considerato anche il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di cui all'articolo 85, Tuir
	non è considerata spesa preclusiva per l'accesso al regime la spesa per lavoro accessorio, dipendente o a progetto sostenuta nel 2015 per importo non superiore a 5.000 euro lordi, l'Agenzia ritiene che tali spese non possano essere considerate indice di una struttura organizzativa incompatibile con il regime forfettario
	in merito al limite di 30.000 euro di reddito da lavoro dipendente e/o assimilato prodotto dal contribuente nell'esercizio precedente, l'Agenzia ha chiarito che anche la pensione, in quanto reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, se di importo superiore a 30.000 euro l'anno, rappresenta causa di esclusione
Dal precedente chiarimento deriva che per applicare nel 2016 il regime forfettario non devono essere stati prodotti nel 2015 redditi di lavoro dipendente o assimilato superiore a 30.000 euro a meno che il rapporto di lavoro sia cessato nel corso dell'anno precedente. L'assunto non vale nel caso in cui nel corso dell'anno sia stato intrapreso altro lavoro ancora in essere al 31 dicembre, inoltre nel caso di contemporanea percezione di reddito da pensione occorrerà fare adeguate verifiche in quanto anche esso rilevante ai fini del raggiungimento della soglia	
Compatibilità con altre agevolazioni	il regime forfettario è incompatibile con il <i>patent box</i> , non possono essere oggetto di entrambe le agevolazioni i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi, disegni e modelli, processi, formule e informazioni industriali, commerciali o scientifiche giuridicamente tutelabili
	i forfettari possono fruire del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno
Possesso di partecipazioni societarie in società di persone, associazioni professionali, società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che abbiano optato per la trasparenza fiscale	se la partecipazione viene ceduta nel corso del periodo d'imposta nel quale si applica il regime forfettario essa non costituirà causa di esclusione
	se la partecipazione è stata ereditata e viene ceduta entro la fine dell'esercizio non si verificherà alcuna causa di esclusione
Comunicazioni all'Agenzia delle entrate	i contribuenti già in possesso di partita Iva che rientrano tra i forfettari in quanto loro regime naturale non devono effettuare alcuna dichiarazione all'Agenzia delle entrate ma devono comunque, entro il 28 febbraio di ciascun anno, inviare apposita comunicazione telematica all'Inps se interessati a fruire del regime contributivo agevolato
	i contribuenti che aprono partita Iva devono inviare all'Agenzia delle entrate

	dichiarazione di inizio attività modello AA9/12
Per il 2015 occorre barrare i campi 1 e 2 del rigo LM21 di Unico 2016 PF	
Opzioni e revoche dei regimi	coloro che nel corso del 2015 abbiano optato per il regime ordinario possono dal 1° gennaio 2016 revocare la scelta e accedere al regime forfettario, in tale caso occorrerà rettificare i documenti emessi con Iva emettendo nota di variazione entro sessanta giorni dalla pubblicazione sul sito dell’Agenzia delle entrate della circolare n. 10/E/2016
La rettifica dei documenti deve avvenire quindi entro il 3 giugno 2016 o entro la prima liquidazione Iva utile se la stessa scade dopo tale data	
	i soggetti che hanno iniziato l’attività nel 2016 non possono optare per la applicazione del regime di cui all’articolo 10, comma 12- <i>undecies</i> , D.L. 192/2014 (come accaduto invece per i soggetti che hanno aperto partita Iva nel 2015)
	i soggetti che hanno optato nel corso del 2015 per il regime di vantaggio possono revocare la scelta prima della scadenza del termine dei 5 anni
Tali soggetti potranno beneficiare dell’aliquota del 5% anziché del 15% se si realizzano le condizioni previste dal comma 65, articolo 1, L. 190/2014	
Obblighi dichiarativi	il quadro RS del modello di dichiarazione “Unico 2016-PF” deve essere compilato solo dai contribuenti che hanno applicato il regime forfettario nel 2015
Perdite pregresse	in merito alla riportabilità delle perdite la circolare chiarisce che le perdite delle imprese in fase di <i>start-up</i> , nei primi 3 anni d’attività, sono riportabili senza limiti temporali, inoltre sono riportabili, senza limiti temporali le perdite 2006 e 2007, anche se realizzate da imprese in contabilità semplificata e da lavoratori autonomi
Determinazione dell’imponibile	solo per il 2015 la riduzione di un terzo dell’imponibile determinato con le modalità fissate al comma 64, articolo 1, L. 190/2014, va eseguita sul reddito (LM34) al lordo dei contributi previdenziali versati e dedotti e delle perdite pregresse

CREDITI IVA TRIMESTRALI: AGGIORNATO IL MODELLO TR

Con provvedimento direttoriale del 21 marzo 2016 l'Agenzia delle entrate ha approvato il nuovo modello TR con le relative istruzioni.

Le principali novità riguardano:

- il recepimento nel modello delle nuove percentuali di compensazione per i produttori agricoli in regime speciale stabilite dal D.M. 26 gennaio 2016 con decorrenza 1 gennaio 2016 in attuazione delle disposizioni contenute nella recente Legge di Stabilità per l'anno 2016;
- l'implementazione delle categorie di contribuenti aventi diritto al rimborso prioritario, con particolare riferimento agli esercenti attività di proiezione cinematografica contraddistinti dal codice ATECO2007 59.14.00 (che dovranno indicare il codice 7 nella relativa casella del modello);
- l'implementazione del rigo TD9, nell'ambito della sezione 4 del modello relativa ai soggetti partecipanti alla liquidazione Iva di gruppo, mediante aggiunta di un campo 2 nel quale collocare l'importo richiesto a rimborso da parte della società controllante.

Il nuovo modello dovrà essere impiegato a partire dal mese di aprile per richiedere il rimborso o l'utilizzo in compensazione del credito Iva maturato nel primo trimestre del 2016 (quest'anno il termine di presentazione scade il 2 maggio in quanto il 30 aprile cade di sabato).

Si ricordano, inoltre, per la loro rilevanza, anche le novità che sono state introdotte con il provvedimento direttoriale dello scorso anno per tenere conto principalmente delle modifiche apportate dal D.Lgs. 175/2014 (cosiddetto Decreto Semplificazioni):

- visto di conformità per i rimborsi: viene prevista, anche per i rimborsi trimestrali di importo superiore a 15.000 euro, la possibilità di richiesta dell'eccedenza di imposta detraibile senza dover prestare la garanzia quando l'istanza di rimborso è dotata del visto di conformità o della sottoscrizione dell'organo di controllo e dell'attestazione patrimoniale e contributiva. Per consentire l'apposizione del visto di conformità o, in alternativa, la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo, nonché l'attestazione delle condizioni patrimoniali e contributive viene integralmente riformata nel nuovo modello la sezione 3 che lo scorso anno era riservata ai contribuenti virtuosi;
- operazioni per le quali trova applicazione il meccanismo dello *split payment*: viene introdotto nel modello il nuovo rigo TA13 dedicato alle operazioni in regime di *split payment*, riferibili alle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese nei confronti delle pubbliche amministrazioni, per le quali l'Iva in fattura deve essere versata direttamente dall'Amministrazione pubblica committente;
- rimborso prioritario per i casi di *split payment*: con l'articolo 8, D.M. 23 gennaio 2015 i soggetti passivi che effettuano le operazioni di cui all'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 vengono inclusi fra le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi dell'Iva sono da eseguirsi in via prioritaria, ai sensi dell'articolo 38-bis, comma 10, del decreto Iva. Con il successivo D.M. datato 20 febbraio 2015 vengono apportate modifiche al D.M. 23 gennaio 2015 al fine di eliminare i criteri previsti dall'articolo 2, D.M. 22 marzo 2007 per coloro che sono ammessi al citato rimborso in via prioritaria;
- modifica della scelta tra compensazione e rimborso: viene prevista nel frontespizio una casella "Rettifica utilizzo credito" che va barrata nel caso in cui si intenda variare – secondo le istruzioni fornite dall'Agenzia con la risoluzione n. 99/E/2014 – la modalità di utilizzo del credito espressa in sede di presentazione del modello TR;

Funzione del modello TR

Il credito Iva che si forma nelle liquidazioni periodiche mensili o trimestrali può essere utilizzato, ordinariamente, solo in compensazione verticale (per abbattere il debito Iva delle liquidazioni successive).

In alcune situazioni ben definite dal legislatore, però, è possibile utilizzare in compensazione orizzontale il credito Iva emergente dalla liquidazione trimestrale ovvero chiederne il rimborso, previa presentazione telematica di un apposito modello denominato TR.

Regole di utilizzo

In caso di utilizzo in compensazione orizzontale del credito Iva trimestrale, tale compensazione è ammessa già dalla data di presentazione del modello sino all'importo di 5.000 euro (tale limite va inteso complessivamente per tutti e tre i trimestri); per la parte eccedente occorre attendere il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione del modello.

In particolare, con la presentazione del modello TR si può ottenere la possibilità di compensare o chiedere a rimborso i crediti scaturenti da ciascuno dei primi 3 trimestri dell'anno (il credito relativo al quarto trimestre viene invece utilizzato in compensazione o chiesto a rimborso attraverso la presentazione della dichiarazione Iva annuale).

Nessun visto per la compensazione orizzontale del credito trimestrale

Differentemente da quanto previsto per le richieste di credito trimestrale a rimborso, la richiesta in compensazione orizzontale del credito Iva trimestrale eccedente la soglia di 15.000 euro non prevede la necessità di apporre il visto di conformità da parte del professionista.

Si tratta di una differenza (forse ingiustificata) rispetto alla necessaria apposizione del visto di conformità per la compensazione orizzontale del credito emergente dalla dichiarazione annuale Iva, ma allo stato normativo attuale non è possibile concludere diversamente.

Si invitano pertanto tutti i contribuenti che gestiscono autonomamente la contabilità a tenere accuratamente e tempestivamente monitorato il credito Iva periodico risultante alla fine di ogni trimestre e, in caso di crediti di ammontare significativo, a contattare lo studio per valutare la possibilità e opportunità di presentare il modello TR.

Modalità di presentazione	La presentazione deve avvenire esclusivamente per via telematica .
Termine di presentazione	La presentazione del modello TR deve avvenire entro l'ultimo giorno del mese successivo quello di chiusura del trimestre: I trimestre ➔ entro 2 maggio 2016 (il 30 aprile cade di sabato) II trimestre ➔ entro 1 agosto 2016 (il 31 luglio cade di domenica) III trimestre ➔ entro 31 ottobre 2016
Utilizzo in compensazione del credito Iva da TR	Il credito Iva trimestrale può essere utilizzato in compensazione: <ul style="list-style-type: none"> ▶ per crediti non superiori a 5.000 euro la compensazione può avvenire fin dal mese successivo al compimento del trimestre ma solo dopo la presentazione telematica del modello TR; ▶ per crediti Iva superiori a 5.000 euro la compensazione può avvenire solo a partire dal giorno 16 del mese successivo quello di presentazione del modello TR. <p>La soglia di 5.000 euro deve essere valutata considerando complessivamente tutti i crediti Iva trimestrali (ma non quello annuale) relativi a ciascun anno (quindi anche quelli di un precedente trimestre). La compensazione di crediti Iva trimestrali per importi eccedenti 5.000 euro deve essere effettuata obbligatoriamente utilizzando i canali Entratel/Fisconline (non può avvenire mediante presentazione del modello F24 direttamente da parte del contribuente utilizzando il canale <i>home banking</i>).</p>
Visto di conformità	Come detto precedentemente, per la compensazione del credito trimestrale non è previsto l'obbligo di apporre il visto di conformità. Con riferimento ai rimborsi del credito Iva trimestrale, invece, laddove eccedenti l'importo di 15.000 euro, è possibile (per i casi diversi da quelli considerati a rischio e nei quali è obbligatorio rilasciare la garanzia) apporre il visto di conformità in alternativa al rilascio delle garanzie previste.
Contribuenti ammessi al rimborso trimestrale	Le condizioni che consentono l'utilizzo (compensazione o rimborso) del credito Iva trimestrale sono diverse da quelle che consentono il rimborso

del credito Iva annuale.

In particolare, ai sensi del comma 2 dell'articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972, la presentazione del modello TR è ammessa nelle seguenti fattispecie:

- aliquota media: quando vengono esercitate esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, comma 5, 6, 7 (*reverse charge* interno);
- operazioni non imponibili: quando vengono effettuate operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-*bis* e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- soggetti non residenti identificati direttamente o con rappresentante fiscale in Italia;
- acquisto e/o importazione di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e/o importazioni di beni e servizi imponibili Iva;
- operazioni non soggette: effettuazione di operazioni attive nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate, riferite alle seguenti attività: prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni indicate nell'articolo 19, comma 3, lettera a-*bis*), D.P.R. 633/1972.

DAL 2 MAGGIO 2016 NUOVI MODULI PER LA PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE PER LA NUOVA SABATINI

Dal 2 maggio 2016 le piccole e medie imprese che vogliono accedere al finanziamento e al contributo in conto interessi per l'acquisto di beni strumentali nuovi devono utilizzare i nuovi moduli disponibili nella sezione "Beni strumentali (Nuova Sabatini)" del sito *web* del Ministero dello sviluppo economico. La circolare n. 26673 del 23 marzo 2016 del Mise ha commentato l'entrata in vigore del decreto interministeriale 25 gennaio 2016, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 58 del 10 marzo 2016, col quale è stata prevista la possibilità di riconoscere il contributo in conto interessi alle pmi anche a fronte di un finanziamento erogato dall'istituto di credito senza disporre del plafond di provvista costituito presso la gestione separata di Cassa depositi e prestiti. La nuova disciplina non modifica la data ultima per la concessione dei finanziamenti, che deve avvenire entro il 31 dicembre 2016.

Procedura per ottenere il finanziamento e il contributo in conto interessi

Per la generalità delle imprese (diverse da quelle operanti nei settori agricolo, forestale e zone rurali, della pesca e dell'acquacoltura, per i quali sono previste regole diverse) gli investimenti (sia mediante acquisto sia mediante acquisizione in *leasing*) devono essere riconducibili a una delle seguenti tipologie:

- creazione di un nuovo stabilimento;
- ampliamento di uno stabilimento esistente;
- diversificazione della produzione di uno stabilimento mediante nuovi prodotti aggiuntivi;
- trasformazione radicale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente;
- acquisizione di attivi di uno stabilimento da terzi.

Il finanziamento può essere concesso per un investimento di importo da 20.000 euro fino ad un importo di 2.000.000 di euro. Sono ammissibili i beni strumentali nuovi classificabili nell'attivo patrimoniale alle voci B.II.2 – impianti e macchinario; B.II.3 - attrezzature industriali e commerciali e B.II.4 – altri beni dell'articolo 2424, cod. civ.. La fruizione dell'agevolazione "Nuova Sabatini" è vincolata al fatto che i beni strumentali non siano alienati, ceduti o distratti dall'uso produttivo nei tre anni successivi alla data di completamento dell'investimento.

Riepilogo della procedura:

Domanda di agevolazione		La pmi presenta alla banca/intermediario finanziario la domanda di agevolazione via pec per l'acquisto di macchinari, impianti, attrezzature, <i>hardware</i> , <i>software</i> e tecnologie digitali. I beni strumentali devono essere nuovi di fabbrica.
Erogazione del finanziamento		La banca/intermediario finanziario ha facoltà di concedere il finanziamento alla pmi mediante l'utilizzo della provvista resa disponibile da Cdp, ovvero mediante diversa provvista. La concessione del finanziamento può essere assistita dalla garanzia del Fondo di Garanzia, nella misura massima dell'80% dell'ammontare del finanziamento. La banca/intermediario finanziario può ridurre l'importo indicato dall'impresa beneficiaria in sede di richiesta del finanziamento, in ragione del merito creditizio della stessa. La stipula del contratto di finanziamento può avvenire anche prima della ricezione del decreto di concessione del contributo in conto interessi.
Contributo conto interessi		La banca/intermediario che concede il finanziamento trasmette la delibera al Mise, che adotta il provvedimento di concessione del contributo e lo trasmette alla pmi. Il contributo è pari all'ammontare degli interessi al tasso del 2,75% annuo.
Investimento ultimato		La pmi, ad investimento ultimato, dopo avere saldato i fornitori dei beni strumentali per i quali è stato ottenuto il finanziamento, può richiedere l'erogazione della prima quota di contributo al Mise.

Non sono ammissibili i costi sostenuti per:

- a) acquisto di terreni, fabbricati (incluse opere murarie), immobilizzazioni in corso e acconti;
- b) acquisto di beni che costituiscono mera sostituzione di beni esistenti;
- c) commesse interne;
- d) acquisto di macchinari, impianti e attrezzature usati o rigenerati;
- e) spese di funzionamento;
- f) spese relative a imposte, tasse e scorte;
- g) spese relative al contratto di finanziamento.

Disciplina transitoria fino al 30 aprile 2016

Al fine di non creare soluzione di continuità nell'intervento agevolativo, fino al termine iniziale per la presentazione delle domande ai sensi del decreto 25 gennaio 2016 (cioè fino al 30 aprile 2016), le modalità di presentazione delle domande e il procedimento di concessione delle agevolazioni continuano ad essere disciplinati dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 27 novembre 2013 e dalle disposizioni operative dettate con le relative circolari ministeriali. Fino al 30 aprile 2016 deve essere utilizzato il "*Modulo di domanda compilabile - Release 2.3 – da utilizzare a decorrere dal 23 febbraio 2015 (pdf, 514 kb)*" presente nella stessa sezione.

Sul sito *web* del Ministero dello sviluppo economico è pubblicata la nuova modulistica da utilizzarsi a decorrere dalle domande presentate via pec dal 02 maggio 2016:

(<http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/beni-strumentali-nuova-sabatini>).

È disponibile anche l'elenco delle banche e degli intermediari finanziari aderenti alla Convenzione Mise-Abi-Cdp del 14 febbraio 2014 con l'indicazione dell'indirizzo pec univoco per ogni istituto di credito a cui inviare la domanda.

ARRIVATE LE CIRCOLARI ESPLICATIVE PER IL BONUS IN R&S

Premessa

Il comma 35 dell'articolo 1, L. 190/2014 ha ridefinito la disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3, D.L. 145/2013. Secondo la nuova formulazione l'agevolazione è riconosciuta per i periodi d'imposta successivi al 2014, e fino al periodo in corso al 31 dicembre 2019, alle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo senza distinzione in merito alla forma giuridica o al regime contabile adottato. Quanto all'ammontare del credito esso è pari al 25% delle spese incrementalmente sostenute rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015, tale misura sale al 50% per le spese relative:

- all'assunzione di personale qualificato;
- a contratti di ricerca conclusi con enti di ricerca ed università;
- ai compensi corrisposti all'amministratore non dipendente dell'impresa.

La misura del credito di imposta massima è pari a 5 milioni di euro per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo per almeno 30.000 euro.

Pur con ritardo nei primi mesi del corrente anno sono intervenute sulla novità fiscale sia Confindustria con propria circolare n. 19936 del 29 gennaio 2016, sia l'Agenzia delle entrate con circolare n. 5/E del 16 marzo 2016.

In particolare l'Agenzia delle entrate ha ripercorso completamente il dettato normativo illustrando la recente disciplina e chiarendo aspetti non definiti.

Soggetti interessati

Sono beneficiari del bonus tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal loro fatturato e regime contabile adottato. Quindi sono finanziabili anche le imprese in contabilità semplificata, inoltre la citata circolare ha chiarito che rientrano tra i beneficiari del *bonus*, anche:

- i consorzi;
- le reti-soggetto;
- gli imprenditori agricoli;
- gli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Restano invece escluse le società soggette a procedure concorsuali quali fallimento e liquidazione coatta.

L'Agenzia ha poi chiarito che l'agevolazione può essere fruita, anche dal soggetto residente o stabile organizzazione in Italia di soggetto estero che commissioni un'attività di ricerca ad una società facente parte del medesimo gruppo.

Attività di ricerca e sviluppo

Sono considerate attività di ricerca e sviluppo:

- i lavori sperimentali o teorici finalizzati all'acquisizione di nuove conoscenze, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;
- la ricerca pianificata o le indagini effettuate al fine acquisire nuove conoscenze da utilizzare per nuovi prodotti, processi o servizi o necessarie a permettere un miglioramento di quelli esistenti ovvero per creare componenti di sistemi per la ricerca industriale;
- l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo di conoscenze e capacità esistenti scientifiche, tecnologiche e commerciali al fine di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati, o migliorati;
- la produzione e il collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Sono escluse dall'ambito di applicazione del bonus le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentano miglioramenti.

I costi ammessi (secondo il principio della competenza di cui all'articolo 109, Tuir), se direttamente connessi con l'attività di ricerca e sviluppo, sono i seguenti:

- spese per il personale dipendente altamente qualificato con esclusione del personale addetto a mansioni amministrative, contabili e commerciali;
- spese per i collaboratori altamente qualificati a condizione che l'attività venga svolta presso i locali dell'impresa stessa;
- quote di ammortamento relative agli strumenti e alle attrezzature acquistate, determinate secondo i coefficienti fiscali di cui al D.M. 31 dicembre 1988 e, comunque, in rapporto all'effettivo impiego nelle attività di ricerca e sviluppo. Se il bene è acquistato mediante leasing finanziario le quote capitali dei canoni sono determinate nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'articolo 102, comma 7, Tuir;
- spese relative alla ricerca commissionata a università, enti di ricerca e organismi equiparati nonché a altri soggetti comprese le *start up* innovative;
- spese per competenze tecniche e private industriali relative a un'invenzione, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà di vegetali.

Cumulabilità

Sempre nella prassi n. 5/2016 l'Amministrazione ha chiarito che il credito per ricerca e sviluppo come sopra delineato sarà cumulabile con altre agevolazioni, in particolare esso sarà cumulabile con:

- il *bonus* relativo agli investimenti in beni strumentali nuovi previsto dall'articolo 18, D.L. 91/2014,
- il *patent box* (i costi ammessi ai fini del credito R&S rileveranno per intero anche ai fini della determinazione del reddito agevolabile per il *patent box*).

La *ratio* della cumulabilità con altre agevolazioni è conseguenza del fatto che tale credito non è considerato aiuto di Stato e non è elargito dalla Comunità Europea.

La principale novità contenuta nel documento di Confindustria attiene ai rapporti tra il *bonus* R&S e il super-ammortamento. Secondo Confindustria, non può escludersi che, tra i beni ammessi a fruire di tale beneficio, ci siano anche cespiti impiegati in attività di ricerca e sviluppo.

Conseguenza di tale assunto è la compatibilità, in capo al medesimo bene, del *bonus* ricerca e sviluppo e della maggiore deduzione fiscale dovuta al super-ammortamento.

Automatismo

La circolare stabilisce poi un altro essenziale carattere del credito di imposta in R&S 2015: l'automatismo. Il bonus è concesso, infatti, in via automatica a seguito dell'effettuazione delle spese agevolate senza necessità di preventiva presentazione di istanza telematica.

Ne consegue che la documentazione richiesta ai fini della fruizione del *bonus* è semplicemente la documentazione contabile che riepiloghi i costi sostenuti. La documentazione deve essere certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale, oppure da un professionista iscritto nel registro dei revisori legali.

Aspetti fiscali

Il credito in R&S deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento dei costi agevolati (per i costi 2015 Unico 2016), esso non concorre alla formazione della base imponibile Ires, Irpef e Irap dell'impresa, non rileva per il calcolo della quota degli interessi passivi deducibili ai sensi dell'articolo 61, Tuir e non rileva per la determinazione della quota di spese deducibile ai sensi dell'articolo 109, comma 5, Tuir.

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione a scomputo dei versamenti dovuti mediante il modello F24 a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento dei costi agevolati (quindi già dal 1° gennaio 2016), in particolare a tal fine non rileva:

1. il limite alla compensazione applicabile ai crediti d'imposta agevolati di 250.000 euro;
2. il limite del tetto annuo generale di 700.000 euro;
3. il divieto di compensare crediti erariali in presenza di somme iscritte a ruolo e scadute per un ammontare superiore a 1.500 euro.

DAL 2 MAGGIO OPERA IL *REVERSE CHARGE* SULLA CESSIONE DI ALCUNI PRODOTTI INFORMATICI

In recepimento delle direttive n. 2013/42/UE e n. 2013/43/UE del 2013, con il decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri del 10 febbraio 2016 (D.Lgs. 24/2016), vengono ampliate le fattispecie oggetto di *reverse charge*. Tale meccanismo rappresenta un'eccezione alla regola generale di applicazione dell'Iva, che vede quale debitore d'imposta colui che cede il bene o presta il servizio; quando risulta applicabile il *reverse charge*, la fattura viene emessa senza applicazione dell'Iva e sarà chi riceve il documento a dover assolvere il tributo, integrando il documento ricevuto, rendendosi debitore dell'imposta ma potendo, al tempo stesso, portarla in detrazione (salvo specifiche limitazioni).

Tra le molte fattispecie presenti nel nostro ordinamento riguardanti soprattutto le prestazioni di servizi (si pensi, ad esempio, quelle riguardanti il settore edile e le attività di installazione), alcune ipotesi di inversione contabile riguardano anche le cessioni di beni.

Le nuove previsioni di inversione contabile

Con il citato decreto sono state recepite le disposizioni contenute nelle direttive n. 2013/42/UE e n. 2013/43/UE che disciplinano, rispettivamente, il cosiddetto meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di Iva e il meccanismo di inversione contabile - *reverse charge*, per determinate operazioni.

In merito alle operazioni soggette a *reverse charge*, l'articolo 1 del decreto legislativo interviene sull'articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972. Di seguito si riepilogano dette modifiche:

- viene modificata la lettera b) per eliminare dall'ambito applicativo dell'inversione contabile le cessioni dei componenti ed accessori dei telefoni cellulari;
- viene sostituita la lettera c) per prevedere che l'inversione contabile si applichi anche alle cessioni di console da gioco, *tablet PC* e *laptop*, nonché a dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale. L'attuale testo normativo, nel fare riferimento ai personal computer e ai loro componenti ed accessori, non ha infatti trovato applicazione stante il mancato rilascio della misura speciale di deroga da parte degli organi comunitari. Tale nuova previsione, a norma dell'articolo 2 del citato decreto, è operativa dal 2 maggio 2016, ossia dal sessantesimo giorno successivo la pubblicazione in gazzetta ufficiale del decreto citato.
- vengono abrogate le lettere d) e *d-quinquies*) per eliminare dall'ambito applicativo dell'inversione contabile, rispettivamente, le cessioni di materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere e le cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e *discount* alimentari (codice attività 47.11.3). Anche queste fattispecie non hanno, infatti, trovato applicazione per il mancato rilascio della misura speciale di deroga a livello comunitario.

Nell'articolo 1 del decreto vengono inoltre previsti a favore del Ministero dell'economia e delle finanze i seguenti poteri:

- individuare, con appositi decreti, ulteriori operazioni da assoggettare ad inversione contabile. Sul punto, peraltro, è stato previsto che le stesse devono essere incluse fra quelle elencate negli articoli 199 e 199-*bis* della direttiva Iva, disponendo che un analogo potere disciplinare è attribuito per le operazioni oggetto della procedura del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-*ter* della direttiva Iva;
- individuare, con apposito decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, L. 400/1988, ulteriori operazioni da assoggettare ad inversione contabile, diverse da quelle di cui ai richiamati articoli 199, 199-*bis* e 199-*ter* della direttiva Iva, per le quali resta comunque necessario il rilascio di una misura speciale di deroga da parte degli organi comunitari.

Inoltre, il decreto prevede la scadenza del 31 dicembre 2018 per l'applicazione del *reverse charge* alle seguenti operazioni:

- le cessioni di telefoni cellulari;

- le cessioni di console da gioco, *tablet*, PC e *laptop*, nonché di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- i trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- le cessioni di gas e di energia elettrica ad un "soggetto passivo-rivenditore".

Questo per tener conto della previsione comunitaria che ammette tali ipotesi di inversione contabile con detto termine temporale.

Da notare che, ad oggi, non sono ancora stati forniti i necessari chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate; nelle prossime circolari informative, non appena saranno disponibili le indicazioni ufficiali, si provvederà al conseguente aggiornamento della clientela di studio.

POSSIBILE LA CESSIONE DEL CREDITO 65% PER GLI INCAPIENTI

La difficoltà spesso presentata dai soggetti con reddito incapiente ad utilizzare l'agevolazione del 65% ha spinto il Legislatore a prevedere nella ultima Legge di Stabilità la possibilità per tali soggetti di cedere il credito ai fornitori dei beni e/o servizi ricevuti per la realizzazione degli interventi agevolabili.

In particolare ci riferiamo alle spese sostenute nel periodo 1° gennaio 2016 – 31 dicembre 2016 (anche se gli interventi sono iniziati in anni precedenti) per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni condominiali.

Ambito soggettivo

Per soggetti incapienti si fa riferimento al dettato di cui agli articoli 11, comma 2 e 13, comma 1, lettera a) e comma 5, lettera a), Tuir.

Devono quindi intendersi beneficiari della agevolazione i soggetti:

- con reddito complessivo formato solo da redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, redditi di terreni non superiori a 185,92 euro oltre al reddito dell'abitazione principale e relative pertinenze,
- con reddito non superiore a 8.000 euro formato da redditi di lavoro dipendente, escluse le pensioni o dai redditi di cui alla tabella sotto:

compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;

indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;

somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;

remunerazioni dei sacerdoti;

somme e valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione;

prestazioni pensionistiche;

compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili.

- con reddito non superiore a 4.800 euro formato dai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente quali quelli elencati nella seguente tabella:

compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale;

indennità, gettoni di presenza e altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, sempreché le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitino un'arte o professione e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale,

nonché compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;
indennità di cui all'articolo 1, L. 1261/1965, e all'articolo 1, L. 384/1979, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento Europeo e indennità, comunque denominate, per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135, Costituzione e alla L. 816/1985 nonché i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica;
rendite vitalizie e rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale;
altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 41.

- con reddito non superiore a euro 4.800 formato da:
 - i redditi di lavoro autonomo;
 - redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;
 - reddito d'impresa dei soggetti in contabilità semplificata o
 - redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;
- tali redditi andranno verificati con riguardo alla condizione relativa all'anno precedente rispetto a quello di sostenimento delle spese per gli interventi agevolabili, ovvero al 2015.

Spese e credito cedibile

Come detto in premessa è possibile cedere il credito di imposta ai soli fornitori dei beni e servizi relativi alle spese che hanno attribuito il diritto alla detrazione del 65%.

Il credito cedibile corrisponde alla detrazione Irpef cui avrebbe diritto il condomino ed è pari al 65% delle spese poste a carico del soggetto incapiente. Trattandosi di spese su parti condominiali farà fede la tabella millesimale di ripartizione.

Adempimenti

La cessione del credito deve risultare da delibera assembleare che approva gli interventi di riqualificazione energetica ovvero da specifica comunicazione del condomino inviata al condominio. Il condomino inoltre deve dare notizia della propria scelta al fornitore cui spetta l'accettazione della stessa in quanto:

- il credito ceduto rappresenta quota parte del corrispettivo per la cessione o prestazione dei beni o servizi.

Il condominio dovrà comunicare all'Agenzia delle entrate, a pena di inefficacia della cessione, in via telematica anche tramite intermediari entro il 31 dicembre 2017:

- il totale delle spese sostenute nel 2016;
- l'elenco dei bonifici effettuati per il pagamento delle spese di riqualificazione;
- il codice fiscale dei condomini che hanno scelto di cedere il credito ed il relativo importo;
- il codice fiscale del o dei fornitori cui il credito è stato ceduto.

Il condominio dovrà, inoltre, informare il o i fornitori dell'invio della comunicazione all'Agenzia delle entrate.

VIA DALLO SCORSO 4 APRILE ALL'ESONERO DAL CANONE RAI

Dallo scorso 4 aprile è possibile chiedere l'esonero del pagamento del canone Rai. Il canone Rai è dovuto dai possessori di un apparecchio televisivo e si paga:

- una sola volta all'anno e
- una sola volta a famiglia (a condizione che i familiari abbiano la residenza nella stessa abitazione).

La Legge di Stabilità 2016 ha modificato la normativa relativa all'abbonamento:

- l'ammontare dello stesso è stato ridotto a 100 euro;
- è stata introdotta la presunzione di detenzione dell'apparecchio televisivo nel caso in cui esista un'utenza per la fornitura di energia elettrica nel luogo in cui una persona ha la propria residenza anagrafica;
- è stato previsto il pagamento del canone mediante addebito nella fattura dell'utenza di energia elettrica.

➔ Il pagamento del canone non potrà più avvenire tramite bollettino postale (ma sarà possibile richiedere l'addebito diretto sulla pensione, il canone Rai speciale per gli esercizi pubblici, continuerà invece ad essere pagato con le modalità tradizionali).

Il pagamento mediante addebito sulle fatture emesse dalle imprese elettriche avverrà in dieci rate mensili, da gennaio ad ottobre di ogni anno. Solo per il 2016 il primo addebito del canone sarà effettuato a partire dalla prima fattura successiva al 1° luglio 2016.

Esonero

I contribuenti titolari di un'utenza elettrica per uso domestico residenziale, per evitare l'addebito del canone Rai devono dichiarare che in nessuna delle abitazioni dove è attivata l'utenza elettrica a loro intestata è presente un apparecchio tv sia proprio che di proprietà di un componente della famiglia anagrafica. A tal fine è necessario presentare un'apposita dichiarazione sostitutiva tramite il modello che si allega sotto disponibile sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate.

Il nuovo modello può essere utilizzato anche per:

- segnalare che il canone è dovuto in relazione all'utenza elettrica intestata ad un altro componente della stessa famiglia anagrafica del quale deve essere indicato il codice fiscale,
- comunicare la non detenzione di un apparecchio tv da parte dell'erede per le abitazioni in cui l'utenza è ancora temporaneamente intestata ad un soggetto deceduto,
- comunicare la modifica delle condizioni, ad esempio in caso di acquisto di un televisore nel corso dell'anno, avvenuta successivamente alla presentazione di una precedente dichiarazione sostitutiva.

La dichiarazione sostitutiva, rilasciata sotto la propria responsabilità e avente rilievi penali, ha validità annuale.

Sostanzialmente i casi di esonero riguardano:

- i soggetti con almeno 75 anni di età e un reddito, sommato a quello del proprio coniuge, non superiore a 6.713,98 euro l'anno, non convivente con altri soggetti;
- i soggetti il cui canone sia già stato versato dal coniuge;
- la casa data in affitto in cui la disponibilità del televisore sia solo degli inquilini anche se l'utenza della luce è rimasta intestata al titolare dell'immobile;
- l'immobile privo di televisione;
- la seconda casa.

Modalità di trasmissione dell'istanza

Il modello va presentato:

- direttamente dal contribuente tramite il sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, utilizzando i servizi Fisconline o Entratel;
- tramite gli intermediari abilitati;
- tramite raccomandata senza busta, all'indirizzo: Agenzia delle entrate ufficio di Torino 1, S.A.T. Sportello abbonamenti tv – Casella Postale 22 – 10121 Torino.

Invio della dichiarazione sostitutiva

La dichiarazione sostitutiva per il 2016 deve essere presentata:

con raccomandata senza busta	entro il 30 aprile 2016
in via telematica	entro il 10 maggio 2016

Se la presentazione avviene successivamente l'esonero varrà per periodi successivi a quello che ha avuto inizio al 1° gennaio 2016, in particolare:

Tipologia di invio	Periodo di invio	Valenza
con raccomandata senza busta	dal 1° maggio 2016 al 30 giugno 2016	semestre luglio-dicembre 2016
in via telematica	dall'11 maggio 2016 al 30 giugno 2016	semestre luglio-dicembre 2016
qualunque forma di invio	dal 1° luglio 2016 al 31 gennaio 2017	intero canone dovuto per l'anno 2017

Per gli anni successivi:

Tipologia di invio	Periodo di invio	Valenza
qualunque forma di invio	dal 1° luglio dell'anno precedente all'anno di riferimento e fino al 31 gennaio dell'anno successivo	intero canone dovuto per l'anno solare di riferimento
	dal 1° febbraio ed entro il 30 giugno dell'anno solare di riferimento	semestre solare successivo a quello di presentazione

Di seguito si riporta il modello approvato dall'Agenzia delle entrate da utilizzare per la richiesta di esonero:

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA RELATIVA AL CANONE DI ABBONAMENTO ALLA TELEVISIONE PER USO PRIVATO

DATI GENERALI	
Dati del dichiarante	Il/la sottoscritto/a Cognome <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> Nome <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> <hr/> Nato/a il <input style="width: 15%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> giorno <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> mese <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> anno <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> Comune o Stato estero di nascita <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> Provincia (sigla) <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> <hr/> Codice fiscale <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> <hr/> <p style="font-size: small; margin: 0;">Consapevole che l'articolo 75 del D.P.R. 445 del 2000 punisce la non veridicità delle dichiarazioni rese con la decadenza dai benefici goduti e che in base all'articolo 76 del medesimo decreto le dichiarazioni mendaci, la falsità negli atti e l'uso di atti falsi sono puniti ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia</p>
<i>in qualità di erede di</i>	Cognome <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> Nome <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> <hr/> Nato/a il <input style="width: 15%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> giorno <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> mese <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> anno <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> Comune o Stato estero di nascita <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> Provincia (sigla) <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> <hr/> Codice fiscale <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> <hr/>
Impegno alla presentazione telematica	Codice fiscale dell'intermediario <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> <hr/> Data dell'impegno <input style="width: 15%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> giorno <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> mese <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> anno <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> FIRMA DELL'INTERMEDIARIO <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> <hr/>
Quadri compilati	Quadro A <input style="width: 20px; height: 15px;" type="checkbox"/> Quadro B <input style="width: 20px; height: 15px;" type="checkbox"/>
Firma del dichiarante	Data <input style="width: 15%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> giorno <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> mese <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> anno <input style="width: 10%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> FIRMA <input style="width: 40%; border: none; border-bottom: 1px solid black;" type="text"/> <hr/> <p style="text-align: right; font-size: small; margin: 0;">Allega copia del documento di riconoscimento</p>



Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, e successive modificazioni e integrazioni ai fini dell'esenzione del pagamento del canone RAI ai sensi dell'articolo 1, comma 132, della Legge n. 244 del 2007

Il/la sottoscritto/a	<input type="text"/>		
Nato/a il	giorno <input type="text"/>	mese <input type="text"/>	anno <input type="text"/>
	a <input type="text"/>		prov. <input type="text"/>
Codice fiscale	<input type="text"/>		
Residente in	<input type="text"/>		prov. <input type="text"/>
Via/Piazza ecc.	<input type="text"/>		
Abbonamento RAI n.	<input type="text"/>		

Consapevole che l'art. 75 del DPR 445 del 2000 punisce la non veridicità delle dichiarazioni rese con la decadenza dai benefici goduti e che in base all'art 76 del medesimo decreto le dichiarazioni mendaci, la falsità negli atti e l'uso di atti falsi sono puniti ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia

DICHIARA

di essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 1, comma 132, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, come modificato dall'articolo 42 del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, ai fini di usufruire dell'esenzione dal pagamento del canone di abbonamento alle radioaudizioni per i seguenti periodi

Mesi	<input type="text"/>	Anno	<input type="text"/>
Mesi	<input type="text"/>	Anno	<input type="text"/>
Mesi	<input type="text"/>	Anno	<input type="text"/>

Dichiara, in particolare:

a) di essere in possesso esclusivamente dell'apparecchio televisivo ubicato nel luogo di residenza;

b) di essere titolare di abbonamento RAI, ovvero di aver acquistato nel corso dell'anno l'apparecchio televisivo

c) di non essere coniugato/a

ovvero di essere coniugato/a C.F.

d) di non convivere con altre persone diverse dal coniuge, titolari di reddito proprio;

e) che il reddito proprio e del coniuge posseduto in ciascuno degli anni d'imposta antecedenti a quello per il quale viene richiesta l'esenzione/rimborso non è complessivamente superiore a 6.713,98 euro

Luogo e data

Firma

Allega copia del documento di riconoscimento

SCADE IL PROSSIMO 30 APRILE L'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEI DATI DELLE STRUTTURE SANITARIE PRIVATE

La Finanziaria 2007 ha introdotto l'obbligo della "riscossione accentrata dei compensi dovuti per attività di lavoro autonomo mediche e paramediche svolte nell'ambito di strutture sanitarie private". Tale adempimento, tutt'ora in essere, comporta la spedizione di una apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate entro il 30 aprile di ogni anno.

La *ratio* della norma è il monitoraggio delle prestazioni rese dai professionisti medici presso strutture terze (strutture sanitarie private o s.s.p.), realizzato attraverso una serie di obblighi attribuiti alle parti, professionista e struttura sanitaria privata, quali:

- fatturazione ad opera del professionista;
- riscossione del compenso da parte della struttura sanitaria;
- registrazione dei compensi riscossi ad opera della s.s.p.;
- versamento al professionista di quanto per suo conto incassato dalla struttura sanitaria;
- comunicazione all'Agenzia delle Entrate degli incassi effettuati.

Soggetti interessati

L'obbligo riguarda tutti quei medici generici, specialisti ed odontoiatri che svolgono tali attività all'interno di una struttura sanitaria privata (s.s.p.).

Per struttura sanitaria privata si intende:

- l'immobile provvisto delle relative attrezzature o dell'organizzazione dei servizi strumentali all'esercizio l'attività medica o paramedica, ovvero
- le strutture che ospitano, mettono a disposizione dei professionisti o affittano loro i locali della struttura aziendale per l'esercizio di attività di lavoro autonomo medica;

Non rileva la forma in cui tali strutture sono organizzate potendo esse presentarsi come società, istituti, associazioni, centri medici diagnostici e in ogni altra forma anche come soggetto privato che opera nel settore dei servizi sanitari.

Soggetti esclusi

Sono invece escluse da tale obbligo le strutture pubbliche.

Operazioni oggetto di monitoraggio

Sono oggetto di monitoraggio i compensi spettanti ai medici per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo in ambito medico nelle strutture sanitarie private. Ci riferiamo al compenso dovuto dal paziente al medico che esercita nella struttura sanitaria privata per la cura da questi effettuata "in proprio". Non rientrano, difatti, tra le prestazioni soggette a tale obbligo (sia di riscossione che di comunicazione) le prestazioni rese direttamente al paziente, anche per il tramite del professionista, ma "prestare" dalla struttura sanitaria privata la quale agisce in tal caso direttamente in qualità di parte contrattuale nel rapporto con il cliente (in tal caso il rapporto non è tra professionista e cliente ma tra s.s.p. e cliente). In questa ultima evenienza il professionista verrà pagato direttamente dalla struttura per aver prestato a suo favore (e non dal cliente) la propria attività medica.

Obblighi del professionista

Il professionista che effettua la cura sul paziente dovrà emettere a proprio nome la fattura per la prestazione eseguita; sebbene il compenso risulti riscosso dalla s.s.p., esso costituisce reddito del medico.

Obblighi della struttura sanitaria

Obblighi della struttura sanitaria sono:

- a. incassare i compensi spettanti ai medici come individuati nei paragrafi precedenti;

- b. rilasciare la quietanza di versamento al paziente (sostanzialmente la dizione pagato sulla fattura del medico);
- c. registrare il pagamento in apposito registro (o in contabilità separata);
- d. comunicare telematicamente le somme incassate per conto del professionista;
- e. riversare o consegnare al medico le somme di sua competenza.

Non è rilevante la forma di pagamento decisa dal paziente sempre che rispetti le norme dettate in tema di antiriciclaggio.

Si ricorda che in caso di emissione di fatture mediche esenti da Iva ai sensi dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, per importo superiore a 77,47 euro è necessario applicare l'imposta di bollo pari a 2 euro.

Al fine di tenere tracciato e distinto l'incasso a favore del professionista dall'incasso proprio della struttura sanitaria, la norma in commento prevede che la s.s.p. registri nelle scritture contabili obbligatorie (ma separatamente) o in apposito registro il compenso incassato per conto del medico, riportando gli estremi della fattura emessa dal professionista, la generalità e il codice fiscale del professionista destinatario del compenso, l'ammontare del corrispettivo riscosso e la data del pagamento. Come abbiamo già detto i compensi di cui trattiamo costituiscono reddito del medico operante presso la struttura sanitaria e quindi l'obbligo di registrazione dei compensi incassati da parte delle strutture sanitarie private non esonera il professionista dall'obbligo di registrare nelle proprie scritture contabili il compenso percepito.

Obblighi di comunicazione telematica

Infine le strutture sanitarie private devono comunicare all'Agenzia delle entrate l'ammontare dei compensi complessivamente riscossi per ogni professionista. Il modello di comunicazione è reperibile sul sito dell'Agenzia delle entrate e deve essere spedito solo telematicamente entro il 30 aprile dell'anno successivo con riferimento alle operazioni rimosse in nome e per conto nel periodo 01 gennaio - 31 dicembre.

Nella comunicazione vanno indicati:

- i dati del professionista;
- i compensi percepiti tramite la struttura sanitaria privata;
- i dati anagrafici della Struttura Sanitaria Privata.

Sanzioni

L'omissione degli obblighi fin qui esposti è punita con la sanzione (aggiornata con le nuove misure operative dal 1° gennaio 2016) da 1.000 euro a 8.000 euro. Nel caso i dati inviati all'Agenzia delle entrate siano trasmessi in modo incompleto o non siano veritieri, la sanzione (anche questa nella misura operativa dal 1° gennaio 2016) varierà da 250 euro a 2.000 euro.

LA DEDUZIONE FISCALE DEL COSTO DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE FINANZIARIA

Per i contratti di locazione finanziaria stipulati dal 29 aprile 2012 la deducibilità dei canoni di *leasing* risulta sempre slegata dalla durata effettiva del contratto, per cui:

- se la durata effettiva del contratto è inferiore alla durata minima fiscale, occorre ripartire il monte canoni lungo tale durata minima fiscale, riprendendo a tassazione l'eccedenza in tutti i periodi d'imposta di durata del contratto;
- se la durata effettiva è almeno pari a quella minima fiscale, l'impresa può dedurre quanto imputato a conto economico, fatta salva la necessità di operare variazioni in aumento derivanti da altre norme (es. quota interessi in caso di incapienza degli interessi attivi e del Rol, quota relativa all'area sottostante per i *leasing* immobiliari).

All'atto di stipula di un contratto di locazione finanziaria le imprese devono, pertanto, sapere valutare correttamente l'impatto fiscale conseguente alla scelta della durata del contratto.

La contabilizzazione per l'utilizzatore del bene

Il contratto di locazione finanziaria (*leasing*) è un'operazione intercorrente tra una società di *leasing* (locatore o concedente) e un altro soggetto (locatario) con la quale il locatore si impegna a concedere in uso contro pagamento di un canone, al locatario un bene mobile o immobile, acquisito o costruito, con la facoltà del locatario di acquistarne la proprietà al termine del contratto.

Le operazioni di *leasing* finanziario possono essere contabilizzate con due metodi differenti:

- metodo patrimoniale;
- metodo finanziario.

La prassi contabile italiana e le norme contenute nel codice civile prevedono la contabilizzazione con il metodo patrimoniale. Questo metodo evidenzia, in modo particolare, l'aspetto formale dell'operazione di *leasing*. Con questo contratto, infatti, la società di *leasing* rimane proprietaria del bene dato in locazione. Proprio per questa ragione, il metodo in esame, rileva il bene nel patrimonio della società di *leasing*.

Al contrario, secondo i principi contabili internazionali il *leasing* finanziario deve essere contabilizzato con il metodo finanziario. Questo metodo evidenzia maggiormente l'aspetto sostanziale dell'operazione di *leasing* che quello formale.

Per comprendere il funzionamento di tale metodo occorre tenere conto che il canone corrisposto periodicamente al locatore può essere scisso in due parti:

- la prima rappresenta la quota capitale;
- la seconda è la quota interessi.

Vediamo, quindi, in sintesi, le caratteristiche salienti di entrambi i metodi (sia per la società di *leasing* che per l'utilizzatore), per poi proseguire con l'analisi considerando la posizione del solo utilizzatore del bene nella modalità di contabilizzazione del contratto di *leasing* secondo il metodo patrimoniale.

Metodo patrimoniale

Società di leasing

La società di *leasing* è, a tutti gli effetti, proprietaria del bene dato in *leasing*: esso, dunque, è rilevato tra le immobilizzazioni.

Le norme del Codice civile prevedono che la società di *leasing* indichi in bilancio i beni dati in *leasing* in modo distinto rispetto alle restanti immobilizzazioni.

La stessa società calcola le quote di ammortamento su tali beni, quote che confluiscono nel Conto economico. Sempre nel Conto economico vanno rilevati i canoni di *leasing* percepiti di competenza dell'esercizio.

Impresa utilizzatrice

L'impresa utilizzatrice rileva nel Conto economico i costi sostenuti per canoni di locazione finanziaria di competenza del periodo.

Metodo finanziarioSocietà di leasing

La società di *leasing* non iscrive il cespite oggetto di locazione finanziaria tra le immobilizzazioni. Essa rileva, invece, nello Stato patrimoniale, un credito per la quota capitale dei canoni ancora da percepire. Mano a mano che l'impresa incassa i canoni riduce l'importo del credito per la quota capitale. La quota interessi dei canoni di competenza dell'esercizio viene portata tra i componenti positivi di reddito.

Impresa utilizzatrice

L'impresa utilizzatrice rileva il bene ricevuto in *leasing* tra le immobilizzazioni e calcola su tale bene le relative quote di ammortamento. Contestualmente rileva un debito per la quota capitale dei canoni da pagare: tale debito viene ridotto ogni qual volta si procede al pagamento dei canoni periodici per la quota capitale pagata. Nel Conto economico, tra i componenti negativi di reddito, viene rilevata la quota interessi dei canoni di competenza dell'esercizio.

Va innanzi tutto detto che è necessario determinare quale è la quota di canoni di competenza di ciascun esercizio: tale calcolo, che può essere effettuato in diverse maniere, deve definire la competenza del costo pluriennale per ciascun esercizio (si tratta quindi di un dato differente rispetto a quello puramente contabile, difatti potrebbero essere contabilizzati nel corso dell'esercizio anche canoni di competenza di anni precedenti ovvero successivi) tenuto conto della durata complessiva del contratto.

Appare quindi corretto predisporre una scheda riepilogativa per ogni contratto in modo da poter confrontarne il contenuto, che esprime la competenza, con i dati contabili.

I canoni di *leasing* vanno imputati tra i costi per godimento beni di terzi nella voce B)8) di Conto economico. Alla fine di ogni esercizio occorre calcolare il risconto o rateo per adeguare l'importo del costo rilevato durante l'anno al costo di competenza calcolato, come detto, quale quota parte del totale dei costi (maxicanone + canoni) imputabile all'esercizio in relazione alla durata del contratto medesimo. In particolare, se i canoni contabilizzati sono superiori a quelli di competenza si rileverà un risconto attivo, se i canoni contabilizzati sono inferiori a quelli di competenza si rileverà un rateo passivo. Terminato il *leasing*, nel caso avvenga il riscatto, il bene sarà iscritto tra le immobilizzazioni al prezzo di riscatto e inizierà il relativo ammortamento.

Prima di procedere con la rilevazione delle scritture contabili va anche sottolineato che in origine era previsto l'obbligo di iscrizione degli impegni legati al contratto di *leasing* tra i conti d'ordine, ma la successiva previsione di tale informazione in nota integrativa ha fatto venir meno l'obbligo di indicazione tra i conti d'ordine.

Dal punto di vista pratico le scritture contabili dei canoni di *leasing* riguardano il momento del pagamento del maxi-canone, della rilevazione dei canoni periodici di *leasing* e del risconto attivo al termine di ogni esercizio e l'eventuale iscrizione del bene tra le immobilizzazioni alla fine del contratto all'atto del riscatto.

Esempio

Ricevuta la fattura per l'avvenuto pagamento del maxi-canone alla sottoscrizione del contratto:

30/04/2016	Canoni di <i>leasing</i> macchinari (ce)	Debito vs fornitore	40.000,00	48.800,00
	Iva a credito (sp)	a società di <i>leasing</i> (sp)	8.800,00	

Ricevuta la fattura per la rata mensile del canone di leasing:

31/05/2016	Canoni di <i>leasing</i> macchinari (ce) Iva a credito (sp)	a	Debito vs fornitore società di <i>leasing</i> (sp)	950,00 209,00	1.159,00
------------	--	---	---	------------------	----------

Rilevato il risconto attivo per la quota del maxi-canone di competenza degli esercizi successivi:

31/12/2016	Risconti attivi per canoni di <i>leasing</i> (sp)	a	Canoni di <i>leasing</i> macchinari (ce)	33.333,33	33.333,33
------------	--	---	---	-----------	-----------

Al termine della durata quadriennale del contratto, viene riscattato il macchinario:

30/04/2020	Macchinari (sp) Iva a credito (sp)	a	Debito vs fornitore società di <i>leasing</i> (sp)	5.000,00 1.100,00	6.100,00
------------	---------------------------------------	---	---	----------------------	----------

La deduzione fiscale del costo dei contratti di *leasing*

I canoni di locazione finanziaria rappresentano per l'utilizzatore, in via generale, un costo deducibile a condizione che il bene oggetto del contratto sia strumentale all'attività svolta.

Per i contratti di locazione finanziaria stipulati fino al 28 aprile 2012, la deduzione dei canoni era vincolata a stipula di contratti con durate degli stessi fissate dalla legge (la scelta dell'impresa di stipulare contratti con durata diversa da quella prevista normativamente causava la indeducibilità integrale dei canoni pagati).

A decorrere dai contratti stipulati dal 29 aprile 2012 è stato introdotto un "doppio binario" tra la durata del contratto di *leasing*, che è libera scelta della contrattazione tra l'impresa e la società di *leasing*, e il vincolo temporale per la deduzione fiscale dei canoni.

Con una successiva modifica intervenuta per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2014 vengono apportate ulteriori modifiche alla durata minima fiscale dei beni ammortizzabili, con esclusione degli autoveicoli che mantengono l'originaria disciplina (rimane in ogni caso ferma la libera scelta tra impresa e società di *leasing* della durata contrattuale).

Vediamo in sintesi di riepilogare le modifiche intervenute a decorrere dal 29 aprile 2012:

	contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 29 aprile 2012 al 31 dicembre 2013	contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 01 gennaio 2014
Beni immobili	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento* se la durata del contratto è compresa tra 11 e 18 anni	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore a 12 anni
Beni strumentali mobili (diversi dagli autoveicoli)	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento*	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento*
Autoveicoli a deducibilità limitata	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore al periodo di ammortamento*	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore al periodo di ammortamento*

*Per periodo di ammortamento va inteso quello risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali di cui al D.M. 31 dicembre 1988.

Vale la pena evidenziare che se la durata del contratto di *leasing* è pari o superiore alla durata minima fissata per la deducibilità fiscale dei canoni, questi potranno essere dedotti nella stessa misura in cui sono imputati a Conto economico.

Se, invece, la durata del contratto è inferiore alla durata minima fissata, le imprese dovranno determinare un doppio binario:

- contabile, che segue la durata del contratto;

- fiscale, che segue il periodo di deduzione fiscale dei canoni previsto dalla normativa.

I canoni ripresi a tassazione nel corso della durata effettiva del contratto (mediante variazioni in aumento) troveranno riconoscimento fiscale in corrispondenti variazioni in diminuzione fino al riassorbimento dei valori fiscali sospesi, dalla scadenza del contratto in poi.

Esempio

Una società di capitali ha stipulato un contratto di *leasing* per un macchinario in data 1° gennaio 2016, che presenta le seguenti condizioni:

- durata contrattuale 1.096 giorni anni 3;
- coefficiente di ammortamento 10% → durata minima fiscale anni 5;
- costo del concedente 100.000 euro;
- interessi 20.000 euro;
- prezzo di riscatto 10.000 euro.

In data 15 gennaio 2019 viene esercitata l'opzione (riscatto) per l'acquisto del macchinario.

Anni	Imputazione dei canoni a conto economico	Deducibilità fiscale dei canoni	Variazione in Unico
2016	40.000 (30.000 capitale e 10.000 interessi)	24.000 (18.000 capitale e 6.000 interessi)	+ 16.000
2017	40.000 (30.000 capitale e 10.000 interessi)	24.000 (18.000 capitale e 6.000 interessi)	+ 16.000
2018	40.000 (30.000 capitale e 10.000 interessi)	24.000 (18.000 capitale e 6.000 interessi)	+ 16.000
2019		24.000 (18.000 capitale e 6.000 interessi)	- 24.000
2020		24.000 (18.000 capitale e 6.000 interessi)	- 24.000

Pertanto:

- nei periodi di imposta che vanno dal 2016 al 2018 andranno effettuate delle variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi per 16.000 euro annui;
- nei periodi di imposta 2019 e 2020 andranno effettuate variazioni in diminuzione dell'importo complessivo di 24.000 euro annui, tenendo memoria che tale importo è comprensivo anche della quota interessi annua non dedotta (6.000 euro) che va assoggettata alle ordinarie regole di deducibilità di cui all'articolo 96, D.P.R. 917/1986.

La quota riferibile all'area di sedime nei contratti di *leasing* immobiliare

L'irrelevanza fiscale prevista per l'ammortamento dei terreni riferibile all'area su cui l'edificio insiste si applica anche alle quote capitali dei canoni di *leasing* di fabbricati strumentali.

È quindi indeducibile una quota pari al 20% della quota capitale dei canoni di competenza (oppure del 30% nel caso di fabbricati industriali) per i fabbricati acquisiti già edificati. Con la circolare n. 17/E/2013 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la quota capitale di competenza del periodo di imposta su cui applicare le percentuali del 20% o del 30% va individuata sulla scorta della durata fiscale del contratto.

Anche con riferimento ai contratti di *leasing* in costruendo si deve tenere a mente che è fiscalmente indeducibile la quota di canone relativa al terreno sottostante. È necessario individuare il costo sostenuto dalla società di *leasing* per l'acquisizione del terreno, distinguendolo dal costo fiscalmente rilevante, che è soltanto quello relativo alla costruzione dell'immobile. In questo caso non sono applicabili le percentuali forfetarie introdotte, in quanto rileva il costo effettivo sostenuto per l'acquisto dell'area.

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 APRILE AL 15 MAGGIO 2016

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti 16 aprile al 15 maggio 2016, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 D.L. n.70/11.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

SCADENZE FISSE	
18 aprile	<p>Versamento delle ritenute alla fonte Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef; • sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente; • sui redditi di lavoro autonomo; • sulle provvigioni; • sui redditi di capitale; • sui redditi diversi; • sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia; • sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto. <p>Versamento ritenute da parte condomini Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p>Versamenti Iva mensili Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di marzo, codice tributo 6003. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.</p> <p>Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2015, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale dal 16 marzo devono versare la seconda rata utilizzando il codice tributo 6099.</p>
18 aprile	<p>La scadenza riguarda sia i contribuenti tenuti a presentare la dichiarazione in via autonoma che gli altri contribuenti tenuti alla dichiarazione unificata. Per questi ultimi il versamento può essere effettuato anche entro il più lungo termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, maggiorando gli importi da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo.</p>

	<p>Versamento dei contributi Inps Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di marzo, relativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ai redditi di lavoro dipendente; • ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto; • ai compensi occasionali e • ai rapporti di associazione in partecipazione. <p>Accise - Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici ad essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p>
20 aprile	<p>Presentazione dichiarazione periodica Conai Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di marzo da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.</p> <p>Spesometro trimestrali Scade oggi il termine per l'invio telematico all'Agenzia delle entrate della comunicazione delle operazioni attive e passive realizzate nel 2015 da i soggetti passivi Iva con obbligo di liquidazione trimestrale dell'imposta.</p>
26 aprile	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrale Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.</p>
30 aprile	<p>Mud 2016 Scade oggi il termine per la spedizione del modello Mud 2016 relativo all'anno 2015.</p>
2 maggio	<p>Presentazione elenchi Intra 12 mensili Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di febbraio.</p> <p>Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° aprile 2016.</p> <p>Comunicazione di acquisto da operatori di San Marino Scade oggi il termine, con riferimento al mese di marzo, per la comunicazione in forma analitica delle operazioni con operatori san marinesi annotate sui registri Iva.</p>
2 maggio	<p>Presentazione del modello Uniemens Individuale Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori a progetto e associati in partecipazione relativi al mese di marzo.</p> <p>Presentazione richiesta rimborso o compensazione credito Iva trimestrale Scade il termine per presentare la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito Iva riferito al primo trimestre 2016 (Modello TR).</p>

	Comunicazione dei compensi riscossi da parte di strutture sanitarie private Ultimo giorno utile per la trasmissione in via telematica all'Agenzia delle entrate da parte delle strutture sanitarie private, assoggettate al sistema di riscossione accentrata dei compensi, della comunicazione relativa ai compensi percepiti nell'anno precedente.
9 maggio	Iscrizione 5 per mille Scade oggi per gli Enti di volontariato e per le Asd il termine per l'iscrizione alle liste dei beneficiari del 5 per mille.