

Edizione di mercoledì 31 dicembre 2014

IVA

[Al via la nuova disciplina Iva dei servizi digitali](#)

di Marco Peirolo

ADEMPIIMENTI

[L'Agenzia chiarisce \(tardivamente\) le novità del decreto semplificazioni](#)

di Comitato di redazione

IVA

[La circolare 32/E sulle novità in materia di rimborsi IVA](#)

di Alessandro Bonuzzi

IMPOSTE SUL REDDITO

[Detrazione del 50% delle spese per l'atto di vincolo unilaterale](#)

di Maria Paola Cattani

LAVORO E PREVIDENZA

[Contrattazione di prossimità e limiti quantitativi contratto a termine](#)

di Luca Vannoni

IVA

Al via la nuova disciplina Iva dei servizi digitali

di Marco Peirolo

Lo schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei ministri il 24.12.2014 recepisce le norme in materia di IVA contenute nell'art. 5 della Direttiva n. 2008/8/CE, applicabili **dal 1° gennaio 2015** ai servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione.

In assenza dell'approvazione definitiva del decreto entro il 31.12.2014, le disposizioni della Direttiva che definiscono, **in termini generali**, le nuove regole saranno in ogni caso applicabili già dal nuovo anno, sulla base cioè delle stesse considerazioni espresse dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E/2009 in merito al mancato tempestivo recepimento della Direttiva n. 2008/9/CE (Direttiva Servizi).

L'ambito oggettivo di applicazione delle novità, di seguito illustrate, è definito dalla Direttiva n. 2006/112/CE e dalle relative disposizioni interpretative contenute nel Reg. UE n. 282/2011, in base alle quali:

- i **servizi elettronici** comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione (art. 7 del Reg. UE n. 282/2011);
- i **servizi di telecomunicazione** hanno per oggetto la trasmissione, l'emissione e la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi comprese la cessione e la concessione ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione di mezzi per tale trasmissione, emissione o ricezione, compresa la messa a disposizione dell'accesso a reti d'informazione globali (art. 24, par. 2, della Direttiva n. 2006/112/CE);
- i **servizi di teleradiodiffusione** comprendono servizi consistenti nella fornitura al pubblico di contenuti audio e audiovisivi, come i programmi radiofonici o televisivi trasmessi attraverso reti di comunicazione da un fornitore di servizi di media sotto la sua responsabilità editoriale, per l'ascolto o la visione simultanei, sulla base di un palinsesto (art. 6-ter del Reg. UE n. 282/2011, introdotto, con effetto dal 1° gennaio 2015, Reg. UE n. 1042/2013).

Passando ad analizzare le modifiche intervenute, l'art. 5 della Direttiva n. 2008/8/CE ha ridefinito i **criteri** di individuazione del **luogo impositivo** dei suddetti servizi, estendendo ai **rapporti "B2C"** le regole già attualmente applicabili alle prestazioni di servizi generiche" scambiate nell'ambito nei rapporti "B2B".

Dal nuovo anno, quindi, anche per i servizi prestati a persone che non agiscono in veste di soggetti Iva, l'imposta sarà dovuta nel **Paese del cliente** a prescindere dal Paese in cui il fornitore è stabilito (Paese UE o extra-UE).

Un'**eccezione** è stata introdotta dal nostro legislatore per i **servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione** resi a clienti nazionali, non soggetti IVA. Avvalendosi della facoltà di deroga prevista dall'art. 59-bis, par. 1, lett. a), della Direttiva n. 2006/112/CE, i citati servizi saranno imponibili in Italia a condizione che le prestazioni siano **utilizzate all'interno dell'Unione europea**.

Nell'ambito della legislazione interna, le modifiche descritte hanno determinato la riformulazione delle lett. f) e g) dell'art. 7-sexies del D.P.R. n. 633/1972, con la contestuale soppressione delle lett. h) ed i) del successivo art. 7-septies.

Lo schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei ministri disciplina anche le **modalità di applicazione dell'Iva** per gli operatori che, al fine di evitare l'identificazione IVA nei vari Paesi UE dei propri clienti, decidono di optare per l'applicazione del **regime speciale del mini sportello unico** (MOSS), che consente infatti di assolvere l'imposta nel Paese di stabilimento o di identificazione del fornitore secondo lo stesso "spirito" che ha contraddistinto, fino a tutto il 2014, i servizi elettronici resi dai soggetti extracomunitari nei confronti di "privati consumatori" (sistema V@T on e-services, di cui all'art. 74-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 applicabile fino al 31.12.2014).

Nei nuovi artt. 74-quinquies, 74-sexies e 74-septies del D.P.R. n. 633/1972 sono contenute le **regole di funzionamento del MOSS**, basate sulla distinzione del "regime UE" dal "regime non UE", laddove il primo è previsto per le imprese italiane e per quelle extracomunitarie con stabile organizzazione in Italia, mentre al secondo possono aderire le imprese extracomunitarie prive di stabile organizzazione e di identificazione IVA nell'Unione europea. In particolare, gli artt. 74-quinquies e 74-sexies si riferiscono ai prestatori stabiliti o identificati in Italia, mentre il successivo art. 74-septies riguarda i fornitori stabiliti o identificati in altro Paese UE per le prestazioni rese in Italia.

L'applicazione del regime speciale implica il **divieto di detrazione** dell'IVA assolta sugli acquisti e sulle importazioni, ma consente di ottenere il **rimborso dell'imposta** pagata nei vari Paesi membri di consumo attraverso la procedura di cui alle Direttive n. 2008/9/CE (regime UE) e n. 86/560/CEE (regime non UE). I prestatori extracomunitari senza stabile organizzazione in Italia devono, pertanto, applicare le regole di rimborso previste dal nuovo comma 1-bis dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Ulteriori e specifiche disposizioni sono quelle dettate in materia di rimborsi e restituzioni dei versamenti eseguiti in eccesso, in tema di controlli, liquidazione e accertamento, nonché in merito al regime sanzionatorio.

ADEMPIMENTI

L'Agenzia chiarisce (tardivamente) le novità del decreto semplificazioni

di Comitato di redazione

La corposa [Circolare n. 31/E](#), rilasciata tardivamente dall'Agenzia delle entrate a chiarimento del decreto Semplificazioni, non fornisce elementi particolari che dissipino i dubbi sollevati nelle settimane precedenti dagli operatori dei settori toccati dai provvedimenti.

Si ripercorrono qui brevemente i principali punti esaminati dalla Circolare, che rappresentano un commento di 76 pagine, articolo per articolo, del decreto Semplificazioni, ad esclusione delle novità in materia di dichiarazione precompilata, cui sarà dedicato prossimamente un apposito documento di prassi, ed in materia di rimborsi Iva, per la quale, invece, sempre nella giornata di ieri, è stata pubblicata una Circolare apposita, la [n. 32/E/2014, commentata in data odierna anche sulla presente rivista](#).

La circolare, in un estremo tentativo di chiarezza espositiva, è stata suddivisa in sei capitoli, in cui sono esaminate le semplificazioni introdotte dal decreto, in base alla natura giuridica del soggetto interessato (persone fisiche e società), oppure in base alla natura degli adempimenti fiscali oggetto di semplificazioni (rimborsi, fiscalità internazionale ed eliminazione di adempimenti superflui).

Un ultimo capitolo raccoglie gli argomenti residuali, relativi a differenti comparti impositivi, come, a titolo esemplificativo, l'adeguamento della definizione di prima casa, l'adeguamento dei limiti di importo per le cessioni gratuite di beni e per le spese di rappresentanza o le modifiche alla normativa sulle note di variazioni in diminuzione.

Per quanto concerne le semplificazioni che incideranno sulle **persone fisiche**, sono quattro gli ambiti di intervento:

- **Addizionali comunale e regionale all'Irpef:** è stata adeguata la data rilevante per la verifica del domicilio fiscale dell'addizionale regionale a quella prevista per l'addizionale comunale. Pertanto già dalla dichiarazione 2015, sarà necessario indicare il domicilio al 1° gennaio 2014 e non più al 31 dicembre. Inoltre, l'acconto dell'addizionale comunale già dal 2015 sarà calcolato con la stessa aliquota deliberata per l'anno precedente (2014), quindi eventuali deliberazioni comunali relative alle aliquote per il 2015 troveranno applicazione solo nel calcolo del saldo;
- **Spese di vitto e alloggio dei professionisti:** le somministrazioni e le spese di vitto e alloggio effettuate a partire dal 1° gennaio 2015, sostenute direttamente dal

committente, non costituiranno compensi in natura per il professionista, che non dovrà più addebitarle in parcella e, pertanto, non potrà più dedurle quali oneri dal reddito. Il committente, invece, potrà dedurre direttamente il costo secondo le regole della propria categoria di reddito, per altro senza soggiacere al limite di deducibilità del 75%, per le spese usufruite dal professionista (purché dai documenti fiscali risultino gli estremi del professionista che ne ha fruito). L'Agenzia ha inoltre puntualizzato che tali previsioni si applicano anche per il lavoro autonomo non abituale, ma che non trovano applicazione per le prestazioni e somministrazioni acquistate dal lavoratore autonomo e poi analiticamente addebitate in fattura al committente, né nell'ipotesi di prestazioni diverse, quali ad esempio le spese di trasporto, ancorché acquistate direttamente dal committente.

- **Dichiarazione di successione:** per i rimborsi fiscali non ancora riscossi alla data di entrata in vigore del decreto Semplificazioni (13.12.2014), non sussiste più l'obbligo di presentare dichiarazione integrativa di successione quando l'erogazione avviene dopo la presentazione della dichiarazione di successione originaria. Dalla stessa data, anche per le successioni già aperte, inoltre, sono stati ampliati i casi di esonero dalla presentazione della dichiarazione quando:

- il valore dell'attivo ereditario non supera 100.000 euro (nuovo limite);
- l'eredità sia devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta;
- non cadano in successione beni immobili o diritti reali immobiliari.

Viene inoltre prevista la facoltà di presentare alcuni documenti, da allegare obbligatoriamente alla dichiarazione, in copie non autenticate, accompagnati da un'autocertificazione per attestare che le stesse sono copia degli originali. Resta salva la facoltà dell'Agenzia delle entrate di richiedere i documenti in originale o in copia autentica. Si tratta in particolare degli atti di ultima volontà, degli accordi tra le parti sulla legittima, dei bilanci e degli inventari, della prova di passività e oneri deducibili, ferma restando la possibilità per il Fisco di richiedere gli originali o copie autenticate, ora sono ammesse copie non autenticate,

- **Riqualificazione energetica degli edifici: lavori pluriennali** viene abrogato l'obbligo di comunicare alle Entrate i lavori finalizzati al risparmio energetico che proseguono per più periodi di imposta.

In relazione alle semplificazioni previste per i **rimborsi**, posto che, come già detto, in tale sede non sono state esaminate le novità in materia di rimborsi Iva, sono stati commentati i:

- **Rimborsi in conto fiscale**, erogati dagli agenti della riscossione, per i quali non è più necessario presentare separata istanza per ottenere i relativi interessi, poiché la corresponsione sarà effettuata automaticamente con l'erogazione del rimborso. Si ricorda che tali interessi spettano qualora il rimborso non avvenga tempestivamente, per mancanza o insufficienza di fondi. In tal caso, la decorrenza del computo avverrà a partire dal:

- 61° giorno, per i rimborsi pagati direttamente dall'agente della riscossione;
 - 21° giorno, per i rimborsi disposti dall'Agenzia delle entrate, a partire dalla comunicazione dell'ufficio.
- **Rimborsi dei sostituti di imposta**, i quali, dal 2015, potranno recuperare le somme rimborsate ai sostituiti nel mese successivo, mediante compensazione tramite modello F24. Nella stessa maniera potranno anche essere recuperati i versamenti di ritenute o imposte sostitutive superiori al dovuto.

Esaminando le semplificazioni previste per le **società**, tre sono gli interventi principali di razionalizzazione:

- le **comunicazioni di esercizio delle opzioni**, che trovano applicazione già a partire dalla presentazione del Modello Unico 2015, prevedendo l'esercizio debba essere effettuato *“con la dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione”*. Tale modifica incide sulle opzioni per:
 - trasparenza fiscale;
 - consolidato nazionale;
 - tonnage tax;
 - Irap (da parte di società di persone e imprenditori individuali, per la determinazione della base imponibile Irap secondo le modalità proprie delle società di capitali).
- **I termini di versamento delle imposte e di presentazione delle dichiarazioni per le società di persone che hanno posto in essere operazioni straordinarie**. Anche tali soggetti, a partire dal 2015, quindi, in caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, devono utilizzare i modelli dichiarativi approvati nel corso dello stesso anno nel quale si chiude il periodo d'imposta e dovranno versare il saldo dovuto per la dichiarazione dei redditi e quella Irap entro il 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.
- **Il periodo di osservazione** per le società in **perdita sistematica**, che a partire già dall'esercizio 2014, dovrà essere considerato su cinque esercizi. Pertanto, per essere in perdita sistematica nel 2014, una società dovrà aver conseguito perdite fiscali per i precedenti cinque periodi d'imposta (ossia dal 2009 al 2013) ovvero per quattro periodi e, per uno, aver conseguito un reddito imponibile inferiore al reddito minimo.

Numerosi sono gli interventi normativi in ambito di **fiscalità internazionale**, già diffusamente esaminati nei giorni precedenti nel nostro quotidiano, dei quali l'Agenzia ripropone un elenco succinto:

- Le **società o enti senza sede legale o amministrativa** in Italia, già dalla dichiarazione

relativa al 2014, non devono più indicare nel modello l'indirizzo dell'eventuale stabile organizzazione e le generalità e l'indirizzo di un rappresentante per i rapporti tributari;

- Per le **lettere di intento**, con la Circolare viene semplicemente confermato quanto già previsto in un precedente provvedimento, ossia la sussistenza di un periodo "transitorio" fino all'11.02.2015;
- Per le comunicazioni delle operazioni intercorse con **Paesi Black list** viene ribadita la nuova cadenza annuale, al superamento della soglia dei 10.000 euro. L'Agenzia precisa che tale limite deve riferirsi al limite complessivo annuo e non per singola operazione;
- Relativamente alla banca dati **VIES**, vengono ripercorse le modifiche normative, prevedendo che l'iscrizione è automatica, su richiesta, già al momento dell'attribuzione della partita Iva o, se la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie è manifestata successivamente, al momento in cui tale volontà è espressa. Viene fornita una precisazione circa la facoltà riservata all'Agenzia di escludere dalla banca dati coloro che non presentano alcun elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie per quattro trimestri consecutivi: ai fini della verifica, sono ininfluenti i trimestri antecedenti l'entrata in vigore del decreto Semplificazioni ed in ogni caso, prima della cancellazione, sarà inviata al contribuente un'apposita comunicazione, a partire dalla quale decorrono 60 giorni entro i quali il contribuente deve manifestare l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie o dimostrare eventuali operazioni effettuate;
- La riduzione del contenuto degli elenchi **Intrastat servizi**, in un tentativo di adeguamento agli standard degli altri Stati europei, ha portato all'eliminazione dell'obbligo di indicare il numero e la data della fattura, le modalità di incasso o pagamento dei corrispettivi e di erogazione del servizio, a decorrere dalla data prevista in un Provvedimento che deve ancora essere pubblicato;
- Infine, i termini di presentazione della **denuncia dei premi incassati dagli assicuratori esteri**, operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi, sono stati uniformati a quelli previsti per le imprese stabilite in Italia. E' prevista quindi un'unica denuncia annuale entro il 31 maggio di ciascun anno relativamente ai premi ed accessori incassati nell'anno solare precedente. La Circolare, pertanto, precisa che, essendo stata la comunicazione, fino a quest'anno, mensile, qualora tutti i premi relativi al 2014 siano già stati comunicati con detta previgente cadenza, la prima dichiarazione annuale sarà da presentare entro maggio 2016, relativa al 2015.

Gli unici interventi di **abrogazione di adempimenti superflui** contenuti nel decreto semplificazione e commentati dalla Circolare in esame sono relativi a:

- l'abrogazione della **richiesta di autorizzazione da parte delle imprese concessionarie di servizi pubblici** all'Agenzia delle entrate, per dedurre le quote di ammortamento finanziario secondo il medesimo criterio del piano della concessione, in luogo delle ordinarie quote di ammortamento tecnico;
- l'abrogazione della **cadenza annuale della comunicazione di avvalersi in via continuativa di dipendenti o terzi**, ai fini dell'applicazione della ritenuta ridotta sulle provvigioni per prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari. In

particolare, la dichiarazione potrà essere trasmessa anche tramite posta elettronica certificata e, una volta prodotta, sarà valida fino a revoca o fino alla perdita dei requisiti. La Circolare fornisce tre chiarimenti sul punto, anche in assenza del decreto attuativo:

- è ammesso l'utilizzo della pec;
 - viene riconosciuta validità "continuativa" alle dichiarazioni trasmesse entro il 31 dicembre 2013, fino alla perdita dei requisiti;
 - la sanzione per omessa comunicazione delle variazioni (da 258 a 2.065 euro), si applica anche nel caso in cui la dichiarazione sia incompleta o non veritiera.
- L'eliminazione in materia di **appalti** della **solidarietà passiva dell'appaltatore** per il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore per i propri dipendenti, già esclusa in tema di Iva dal decreto del "fare". Tuttavia, di converso, è stata apportata una modifica alla responsabilità solidale del committente imprenditore (o datore di lavoro) con l'appaltatore (ed eventuali subappaltatori) per la corresponsione dei trattamenti retributivi ai lavoratori e dei contributi previdenziali e assicurativi, inserendo l'obbligo per il committente, di assolvere gli adempimenti del sostituto d'imposta,
 - Inspiegabilmente annoverato tra le abrogazioni di adempimenti superflui, infine, si trova il paragrafo relativo all'**estinzione della società ed alla responsabilità dei liquidatori**, in cui viene commentata la nuova previsione secondo cui, ai soli fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società, produce effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese, introducendo per altro una diretta responsabilità dei liquidatori delle società che hanno distribuito utili ai soci, in violazione dell'obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti, relativi all'anno di liquidazione oppure ad anni precedenti, salvo prova contraria. L'Agenzia delle entrate, commentando tale norma, precisa che, trattandosi di norma procedurale, per altro finalizzata ad una più completa tutela del credito erariale, la stessa trova applicazione anche per attività di controllo su società già cancellate dal registro delle imprese (o che hanno chiesto la cancellazione) prima della data di entrata in vigore del decreto.

Infine, il capitolo di commento ai **coordinamenti normativi** esamina i seguenti aspetti di maggior rilievo:

- La modifica al **regime di detrazione forfetario delle sponsorizzazioni**, che unifica in un'unica percentuale di detrazione, al 50%, per le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione, in precedenza fissate invece al 10%, per:
 - associazioni e le società sportive dilettantistiche
 - associazioni senza fini di lucro e pro loco
 - associazioni bandistiche e cori amatoriali.

- Adeguamento del valore detraibile Iva dei **beni omaggio** all'importo previsto ai fini della deducibilità dal reddito di impresa, pari quindi ora per entrambe le discipline a 50 euro, a far data dall'entrata in vigore del decreto semplificazioni;
- Estensione della facoltà di emissione di **note di variazione Iva senza limiti temporali per crediti non riscossi**, anche a seguito di accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis L.F. omologati, ovvero di piani attestato ex art. 67, comma 3, lett. d) L.F. pubblicati nel registro delle imprese;
- La modifica del **regime fiscale dei beni sequestrati** prevede che, ai fini dell'applicazione delle leggi antimafia, per evitare che l'amministrazione giudiziaria anticipi il versamento di imposte relative a beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitivi, dal 1° gennaio 2014, è disposta la "sospensione del versamento" da imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile;
- L'adeguamento della **definizione "prima casa"**, per cui, per usufruire della agevolazione, anche in caso di applicazione dell'Iva (4%), così come per l'imposta di registro, deve trattarsi di abitazioni, anche in corso di costruzione, classificate o classificabili in categorie catastali diverse da A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville), A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici). Pertanto, viene precisato che, a decorrere dall'entrata in vigore del "decreto semplificazioni", nell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione, va dichiarata la classificazione o la classificabilità catastale dell'immobile, con possibilità di rettificare l'applicazione delle imposte versate sugli acconti, in caso di errata qualificazione dell'immobile in sede di stipula del preliminare. La Circolare specifica inoltre che sono da considerarsi superate la definizione di "abitazione di lusso" e di fabbricati "Tupini", ai fini dell'applicazione dell'Iva, in quanto in ogni caso alle cessioni di abitazioni diverse dalla "prima casa" viene applicata l'aliquota del 10%;
- In tema di **contenzioso tributario**, è stato infine soppresso l'obbligo di depositare copia dell'appello presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, per gli appelli notificati a partire, in assenza di una specifica disposizione transitoria, dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del decreto.

Per concludere, quindi, constatiamo con rammarico che anche in questo caso si poteva fare di più, meglio e prima, rispetto ad una mera parafrasi del decreto, licenziata il penultimo giorno dell'anno.

IVA

La circolare 32/E sulle novità in materia di rimborso IVA

di Alessandro Bonuzzi

La

circolare dell'Agenzia delle Entrate n.32/E di ieri fornisce importanti chiarimenti circa le modifiche apportate, a partire dal 13 dicembre 2014, all'art.38-bis del d.P.R. n.633/72 dall'art. 13 del D.Lgs. n.175/14 (cd. decreto semplificazioni) in materie di **esecuzione dei rimborsi Iva**, volte a semplificare l'erogazione delle somme dovute dall'Erario ai contribuenti.

Tra le novità di maggior rilievo c'è l'innalzamento da 5.164,57 a 15.000 euro dell'ammontare dei rimborси eseguibili senza garanzia e senza altri adempimenti, la possibilità di ottenere i rimborси di importo superiore a 15.000 euro senza garanzia ma presentando una dichiarazione annuale con visto di conformità, la previsione della obbligatorietà della garanzia per i rimborosi superiori a 15.000 euro solo nelle ipotesi di rischio e l'anticipo della decorrenza del termine di tre mesi per l'esecuzione dei rimborsi alla data di presentazione della dichiarazione. Ma procediamo con ordine.

In base alla previgente formulazione dell'art.38-bis del decreto Iva, il termine di tre mesi per l'esecuzione dei rimborsi iniziava a decorrere dalla data di scadenza prevista per la dichiarazione annuale. La nuova disposizione anticipa tale termine alla **data di effettiva presentazione della dichiarazione**. Quindi se la dichiarazione è presentata il 1 febbraio, il termine di tre mesi decorre da tale data.

Altra novità riguarda i rimborosi fino a 15.000 euro, i quali sono eseguiti in base alla **sola presentazione della dichiarazione senza alcun ulteriore adempimento per il contribuente**. Per i rimborosi relativi a periodi inferiori all'anno in luogo della dichiarazione è sufficiente presentare la relativa istanza di rimborso. In pratica, viene estesa da 5.164,57 a 15.000 euro la soglia di esonero da qualunque tipo di adempimento, ad eccezione ovviamente della presentazione della dichiarazione. Come avveniva in precedenza, il limite di 15.000 deve intendersi riferito alla somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero periodo d'imposta (in tal senso la risoluzione n.165/E/2000).

Può non essere presentata la garanzia anche per i **rimborosi superiori a 15.000 euro** quando l'istanza è presentata da **soggetti definiti "non rischiosi"** e a condizione che siano rispettati i seguenti adempimenti:

- presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale con apposizione del **visto di conformità** o, in alternativa, recante la sottoscrizione dei soggetti incaricati del controllo contabile che firmano la relazione di revisione;
- presentazione di una dichiarazione sostitutiva di **atto notorio** resa ai sensi dell'art.47 del d.P.R. n.445/2000 che attesti la sussistenza di particolari condizioni relative alle caratteristiche soggettive del contribuente.

In luogo dell'apposizione del visto di conformità e della dichiarazione sostitutiva il contribuente può sempre scegliere di presentare idonea garanzia.

Diversamente, il **rilascio della garanzia è sempre richiesto** per i rimborsi superiori a 15.000 euro quando l'istante presenta

profili di rischio. In particolare, è considerato "rischioso": il soggetto, diverso da una start up innovativa, che esercita attività d'impresa da meno di due anni; il soggetto passivo al quale, nei due anni precedenti alla data di richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica, relativi sia all'Iva sia agli altri tributi amministrati dell'Agenzia compresi eventuali crediti inesistenti, da cui risultati, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore a determinate soglie specificatamente stabilite dalla norma con riferimento a ciascun anno; il soggetto passivo che presenta la dichiarazione o l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o, comunque, non presenta la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà; il soggetto passivo che richiede il rimborso dell'eccedenza d'imposta risultante dall'atto di cessazione dell'attività.

Le nuove disposizioni si applicano anche ai

rimborsi richiesti in conto fiscale mediante procedura semplificata. Pertanto, per i rimborsi inferiori a 15.000 euro i contribuenti non sono tenuti né a presentare la garanzia né a compiere altri adempimenti. Inoltre, tali rimborsi non devono essere sottratti dall'ammontare complessivo dei versamenti affluiti in conto fiscale alla stregua di quanto già avveniva con riferimento ai rimborsi inferiori al precedente limite di 5.164,57 euro. Parallelamente, per i rimborsi superiori a 15.000 euro, il contribuente "non rischioso" può scegliere se presentare idonea garanzia oppure una dichiarazione munita di visto di conformità (o di sottoscrizione alternativa) e la dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

La circolare in commento precisa che le nuove disposizioni si applicano anche ai **rimborsi in corso di esecuzione al 13 dicembre 2014** (data di entrata in vigore del D.L. 175). In particolare, per quanto riguarda i rimborsi superiori a 5.164,57 euro ma non a 15.000 euro, l'Ufficio o l'Agente della riscossione non procede a richiedere la garanzia e, se questa è già stata richiesta, il contribuente non è tenuto a presentarla. Per i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro, invece, il contribuente "non rischioso" nella cui dichiarazione risulta apposto il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa), in luogo della garanzia, può presentare la

dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà all’Ufficio o all’Agente della riscossione competente. In questo caso il profilo di rischio del contribuente deve essere valutato al 13 dicembre 2014.

Da ultimo si precisa che la nuova disciplina non esplica effetti sui rapporti per i quali la procedura di rimborso è già conclusa; quindi, le garanzie prestate in corso di validità non possono essere restituite per i rimborsi già erogati al 13 dicembre scorso.

IMPOSTE SUL REDDITO

Detrazione del 50% delle spese per l'atto di vincolo unilaterale

di Maria Paola Cattani

L'Agenzia delle Entrate con la [**Risoluzione n. 118/E**](#) di ieri esamina un interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000, mediante il quale una contribuente chiede precisazioni circa la detraibilità di alcune spese sostenute nel corso di lavori di recupero.

In particolare, l'istante ha intrapreso interventi di “**recupero ai fini abitativi del sottotetto**” di sua proprietà”, riferendo che, per il rilascio della relativa concessione edilizia, è stato necessario redigere un **atto notarile di vincolo unilaterale** a favore del Comune. La contribuente, quindi, si domandava se fosse possibile usufruire della **detrazione del 50% delle spese sostenute per il notaio**, in considerazione del fatto che le stesse erano “necessario” per ottenere il permesso di costruire.

Si ricorda che la detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, originariamente introdotta in forma temporanea dalla L. n. 449/1997 e successivamente prorogata di anno in anno, è entrata a regime in maniera permanente con l'introduzione dell'**art. 16-bis del Tuir**, a partire dal 01.01.2012.

L'aliquota prevista ex lege, inizialmente fissata al 36% delle spese relative agli interventi, è stata aumentata al 50% per le spese sostenute dal 26.06.2012 fino al 31.12.2013, elevando l'ammontare complessivo limite delle spese da 48.000 a 96.000 euro per unità immobiliare.

La Legge di stabilità 2014 ha, infine, confermato tali importi anche per tutto il 2014, prevedendo, per il 2015, la detraibilità delle spese sostenute nell'anno secondo la minore aliquota del 40%.

I tipi di interventi agevolabili, sono quelli realizzati sulle singole unità immobiliari, individuati all'art. 3 del D.P.R. n. 380/2001, cui il Tuir esplicitamente rinvia, rispettivamente alle lettere:

- b): interventi di **manutenzione straordinaria**;
- c): interventi di **restauro e risanamento conservativo**;
- e): interventi di **ristrutturazione edilizia**.

Poiché nessuna recente norma ha inciso sull'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione della detrazione, né sulle condizioni di spettanza del beneficio fiscale, il consolidato orientamento di prassi resta in vigore e pienamente applicabile alla normativa anche così come recentemente modificata.

Pertanto, resta valido quanto precisato dalle **Circolari n. 57/E/1998 (par. 4) e n. 121/E/1998 (par. 5)**, le quali prevedono che tra gli oneri che danno diritto alla detrazione rientrano anche:

- **l'Iva, l'imposta di bollo e i diritti** pagati per le concessioni, le autorizzazioni, le denunce di inizio lavori;
- gli **oneri di urbanizzazione**;
- altri eventuali **costi strettamente inerenti** la realizzazione degli interventi e gli adempimenti posti dal regolamento di attuazione D.M. n. 41/1998.

L'Agenzia delle entrate, per rispondere al quesito della Risoluzione in esame, analizza la normativa regionale (del Piemonte) in virtù della quale è stato sostenuto l'intervento, rilevando che:

- “*negli edifici esistenti destinati o da destinarsi in tutto o in parte a residenza è consentito il recupero a solo scopo residenziale del piano sottotetto...il recupero è soggetto a concessione edilizia.*”;
- “*...gli interventi edilizi diretti al recupero dei sottotetti a fini abitativi sono classificati quali restauro e risanamento conservativo e/o ristrutturazione*”;
- “*il rilascio della concessione edilizia di cui all'articolo (...) comporta la corresponsione del contributo commisurato agli oneri di urbanizzazione ed al costo di costruzione*”;
- “*il contributo (...) è ridotto nella misura del 50 per cento, qualora il richiedente la concessione provveda, contestualmente al rilascio della concessione, a registrare ed a trascrivere, presso la competente conservatoria dei registri immobiliari, dichiarazione notarile con la quale le parti rese abitabili costituiscano pertinenza dell'unità immobiliare principale.*”

Di conseguenza, l'Agenzia rileva che, contrariamente a quanto prospettato dalla contribuente, la redazione dell'**atto notarile di vincolo unilaterale non costituisce un atto necessario alla realizzazione degli interventi edilizi cui è subordinato il rilascio del permesso di costruire**.

Difatti la finalità evidenziata dalla normativa regionale è differente: l'atto notarile ha lo scopo di “vincolare” la parte di sottotetto, rendendola “pertinenza dell'unità immobiliare principale”, allo **scopo di ridurre del 50% il contributo**, determinato ai sensi della normativa regionale, obbligatoriamente da corrispondere per il rilascio della concessione edilizia.

Pertanto, per l'Agenzia delle entrate, la **“necessarietà” dell’atto notarile non è legata al rilascio della concessione edilizia, bensì alla determinazione dell’importo del contributo**, commisurato agli oneri di urbanizzazione ed al costo di costruzione, il quale è, invece, **strettamente connesso con l’intervento edilizio stesso**.

Per concludere, quindi, sebbene sulla scorta di motivazioni differenti, l'Agenzia delle entrate **conferma che il costo sostenuto per la redazione dell’atto notarile** di costituzione del vincolo pertinenziale, in quanto **rilevante per la determinazione dell’importo del contributo detraibile, debba seguirne il medesimo regime fiscale** e conferma quindi che possa essere ammesso

anch'esso in detrazione.

LAVORO E PREVIDENZA

Contrattazione di prossimità e limiti quantitativi contratto a termine

di Luca Vannoni

Il Ministero del Lavoro con la risposta a

interpello del 2 dicembre 2014, n. 30, è intervenuto in materia di derogabilità ai limiti quantitativi di utilizzo del contratto termine, mediante contrattazione di prossimità, chiarendo, in particolare, che

la contrattazione di prossimità non potrà rimuovere del tutto i limiti quantitativi previsti dalla legislazione o dalla contrattazione nazionale, ma prevederne esclusivamente una diversa modulazione

L'importante chiarimento deve essere letto nel recente quadro delineatosi dopo la recente riforma del contratto a termine (DL n. 34/2014), in base alla quale è stato sostanzialmente liberalizzato fino a 36 mesi, con l'abrogazione delle causali, compensate da una serie di limitazioni quantitative.

In assenza di limiti introdotti dalla contrattazione collettiva, in virtù dell'art. 10, comma 7, del D.Lgs. n. 368/2001, opera un nuovo limite legale quantitativo per l'utilizzo dei contratti a termine, pari al 20% del numero di lavoratori a tempo indeterminato in forza al 1° gennaio dell'anno di assunzione.

Ricordiamo infatti che i contratti collettivi nazionali di lavoro, stipulati da sindacati comparativamente più rappresentativi sul piano nazionale, possono individuare, anche in misura non uniforme, limiti quantitativi di utilizzazione del contratto a tempo determinato, escludendo da limitazioni:

1. la fase di avvio di **nuove attività** (sarà sempre la contrattazione collettiva nazionale a fissare tali periodi);
2. le assunzioni per ragioni di **carattere sostitutivo, o di stagionalità**, ivi comprese le attività previste dal DPR 1525/63;
3. assunzioni per specifici **spettacoli o programmi radiofonici**;
4. con lavoratori di **età superiore a 55 anni**.

Il

dubbio posto al Ministero mediante istanza di interpello riguarda la **possibilità di deroghe alle limitazioni quantitative attuabili con la contrattazione di prossimità**

ex art. 8 del D.L. n. 138/2011. Tale norma consente ai contratti collettivi aziendali o territoriali, purché sottoscritti **per le finalità e le materie previste dalla stessa norma e con una rappresentanza sindacale "qualificata"**, di derogare a norme di legge e ai contratti collettivi nazionali di lavoro con efficacia erga omnes nei confronti di tutti i lavoratori. La possibilità di deroga incontra, poi, **due ulteriori limiti:** il rispetto della **Costituzione** e i vincoli derivanti dalle **normative comunitarie** e dalle **convenzioni internazionali sul lavoro.**

Proprio su quest'ultimo aspetto il Ministero del Lavoro ritiene debba essere prestata estrema attenzione. La normativa del lavoro a termine, il **D.Lgs. n. 368/2001**, nasce infatti come **attuazione della direttiva 1999/70/CE** (a sua volta attuazione dell'Accordo Quadro, a livello comunitario, CES, UNICE e CEEP): tra le disposizioni contenute, trasposta perfettamente nel corpo dell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 368/2001, la direttiva prevede che "*i contratti a tempo indeterminato sono e continueranno ad essere la forma comune dei rapporti di lavoro fra i datori di lavoro e i lavoratori*" (Preambolo).

Da tale presupposto il Ministero del Lavoro ritiene che, se è vero che la direttiva UE ritiene il contratto a tempo indeterminato come la forma comune di lavoro, "*l'intervento della contrattazione di prossimità non potrà comunque rimuovere del tutto i limiti quantitativi previsti dalla legislazione o dalla contrattazione nazionale ma prevederne una diversa modulazione*".

L'automatismo che sembra emergere dall'interpretazione ministeriale, "**assenza di limiti = perfetto surrogabilità tra contratto a termine e a tempo indeterminato**" sembra eccessiva e, ad ogni modo, **non è applicabile in quei casi di natura temporanea o di intervento mirato**, come per una categoria di lavorazioni (es. ampliamento delle lavorazioni da considerarsi stagionali, rispetto a quanto previsto dalla contrattazione collettiva nazionale), oppure per un periodo temporale (es. estensione della fase di start up oppure in caso di nuova commessa o nuova lavorazione.).