

Irap

Nuove deduzioni per il personale

DEDUZIONE PER IL CUNEO FISCALE



€ 5.000 su base annua per ogni **lavoratore a tempo indeterminato**
comma 1, lett. a), n. 2

€ 10.000 su base annua per ogni **lavoratore a tempo indeterminato** impiegato in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia
comma 1, lett. a), n. 3

Contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori a tempo indeterminato
comma 1, lett. a), n. 4

Contributi INAIL
comma 1, lett a), n. 1

DEDUZIONI PREESISTENTI



Spese per lavoratori assunti con contratto di **formazione lavoro o d'inserimento, disabili, apprendisti, addetti alla R&S** comma 1, lett. a), n. 5

€ 2.000 per ciascun dipendente fino a un massimo di 5 dipendenti
comma 4-bis 1

Deduzione base per **incremento occupazionale 2005-2006-2007**
comma 4-quater

Ulteriore deduzione per **incremento occupazione lavoratori assunti in zone svantaggiate**
comma 4-quinquies

Deduzione per **lavoratrici svantaggiate**
comma 4-sexies

Rigo IQ100

Nel **rigo IQ100** va indicato il **totale del costo del lavoro** riferito ai dipendenti per i quali si fruisce di una o più deduzioni riportate nella Sez. XI del Quadro IQ.

L'art. 11, co. 4-septies, D.Lgs. 446/1997 stabilisce che le **deduzioni** di cui ai co. 1, 4-bis e 4-quater spettano **entro il tetto del costo del lavoro**.

Per **talune deduzioni** (es. ricerca) rilevano anche i **co.co.co.**, il cui costo andrà inserito nel campo.

Attenzione: la verifica del limite va effettuata distintamente per ciascun dipendente (v. IQ114)

Rigo IQ101

INAIL. In caso di personale distaccato o di lavoro interinale, la **deduzione** spetta all'impresa **distaccataria** o **utilizzatrice**. Nel numero di dipendenti occorre quindi aggiungere anche quelli in distacco o gli interinali.

Quest'ultima iscrive il **costo** che le viene **riaddebitato** dal distaccante nella **voce B9** (non rilevante per l'Irap) e deduce l'Inail compresa in tale addebito al rigo IQ106.

La distaccante iscrive il riaddebito alla **voce A5**, **detassandolo** nel **rigo IQ5, col. 3**. Non iscrive i dipendenti distaccati nel rigo IQ106

Righi IQ102-IQ103

IQ102

- € 5.000 su base annua, per ogni dipendente a tempo indeterminato;
- € 10.000 su base annua per ogni dipendente a tempo indeterminato impiegato in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia; nei limiti del “*de minimis*”; non spetta alle banche e alle assicurazioni;
- non spettano per amministratori o co.co.co. (R.M. 132/E/2008)

IQ103

- contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

Per il 2007: deduzioni da ragguagliare

Righi IQ102-IQ103

La **deduzione maggiorata** (€ 10.000 con il tetto triennale del “*de minimis*”) è **alternativa** alla **deduzione base** (€ 5.000 senza limite complessivo) con riferimento al singolo lavoratore, senza cioè che vi sia l’obbligo di effettuare un’unica scelta per tutti i dipendenti.

Per l’esercizio 2007, l’importo annuo della deduzione (5.000 o 10.000 euro) deve essere rapportato al numero dei giorni che intercorrono tra il 1° febbraio e il 31 dicembre, tenendo conto che per i giorni compresi tra febbraio e giugno gli importi fissi vanno dimezzati.

Per i lavoratori a tempo indeterminato che sono **rimasti in servizio per l’intero esercizio**, gli importi fissi per l’anno 2007 saranno i seguenti:
deduzione base: € 3.547,9452; deduzione maggiorata: € 7.095,8904

Righi IQ102-IQ103

I **contributi** sono tutti quelli che costituiscono un **costo a carico dell'impresa**.

Contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, quelli corrisposti alle forme pensionistiche complementari (D.Lgs. 252/2005), nonché a casse, fondi, gestioni previste da contratti collettivi o da accordi o da regolamenti aziendali.

Deduzione ragguagliata dei contributi per il 2007: importi **oneri sostenuti nei singoli mesi** retributivi. I contributi dei mesi da febbraio a giugno compresi verranno considerati al 50%.

Gli oneri sociali relativi alla **tredicesima mensilità** si calcoleranno **pro-quota per ciascuno dei mesi indicati**, tenuto conto che gli stessi maturano nel corso dell'anno.

Righi IQ104-IQ107

Si tratta di deduzioni utilizzabili solo in alternativa a quelle dei righi IQ 102-103.

La scelta si effettua per singolo lavoratore in base ad un mero calcolo di convenienza. Per il 2007, nella valutazione occorre tenere conto del ragguaglio delle deduzioni per cuneo fiscale.

Righi IQ104-IQ107

DEDUZIONI FRUIBILI IN ALTERNATIVA AL CUNEO **(per singolo dipendente)**

- spese per **apprendisti, disabili** e personale assunto con **contratti di formazione e lavoro**;
- costi per il **personale addetto alle attività di ricerca e sviluppo**;
- deduzione di € 2.000 per ogni lavoratore dipendente (fino ad un massimo di cinque), fruibile dai soggetti con componenti positivi non superiori ad € 400.000;
- deduzioni relative agli **incrementi della base occupazionale**;
- maggiorazioni delle deduzioni di cui al punto precedente, stabilite in favore delle imprese operanti nelle aree ammissibili alla deroga di cui all'art. 87, par. 3, lett. a) e c), del Trattato CE;
- ulteriori maggiorazioni in caso di assunzioni di lavoratrici svantaggiate nelle medesime aree derogabili

Righi IQ104-IQ107

DEDUZIONI FRUIBILI IN ALTERNATIVA AL CUNEO (per singolo dipendente)

Disabili

- Riferimento all'art. 1 della L. 68/1999 ovvero all'art. 5 della L. 482/1968;
- deduzione per tutti i lavoratori disabili anche se assunti oltre la quota minima obbligatoria prevista dalla legge (R.M. 64/E/2006), nonché per quelli inquadrati come collaboratori a progetto purché la condizione di minorazione venga fatta rilevare nello stesso contratto di lavoro (R.M. 139/E/2006)

Righi IQ104-IQ107

DEDUZIONI FRUIBILI IN ALTERNATIVA AL CUNEO (per singolo dipendente)

Contratto di formazione lavoro. Spetta anche in caso di assunzioni con contratti di inserimento previsti dalla L. 30/2003

Personale addetto alla ricerca e sviluppo. E' richiesta un'apposita attestazione rilasciata dal presidente del collegio sindacale, ovvero da un revisore contabile o da un commercialista o consulente del lavoro. Spetta sia per la ricerca di base, sia con riferimento alla ricerca applicata e sviluppo. Costi detassabili sia per i dipendenti a tempo determinato, che indeterminato, come pure quelli dei lavoratori a progetto e co.co.co.

Righi IQ108-IQ110

Verifica del limite di ammissibilità

Per ciascun dipendente la somma delle deduzioni non può eccedere il relativo costo del lavoro.

Le eccedenze di costo di un lavoratore non sono compensabili con le carenze di un altro.

Le NOVITA' nella TASSAZIONE del PROFESSIONISTA

Giacomo Manzana

Le NOVITA' nella TASSAZIONE del PROFESSIONISTA

Gli argomenti trattati sono:

- PLUSVALENZE E MINUSVALENZE
- CESSIONE DELLA CLIENTELA
- SPESE PER TRASFERTE
- RIPORTO PERDITE
- DEDUCIBILITA' DEGLI IMMOBILI

REDDITO DI LAVORO AUTONOMO - PLUSVALENZE E MINUSVALENZE

Il comma 29 dell'art. 36 del DL 223/2006 ha introdotto i commi 1-*bis* e 1-*ter* inseriti dell'art. 54 del TUIR, che prevedono la rilevanza reddituale delle **plusvalenze e delle minusvalenze** realizzate attraverso l'estromissione dei beni strumentali dall'ambito dell'attività di lavoro autonomo.

Sono **escluse** le cessioni di beni il cui costo di acquisto non è ammortizzabile, come ad esempio gli immobili e gli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione.

Le plusvalenze concorrono alla formazione del reddito **quando sono realizzate** mediante:

- cessione a titolo oneroso,
- risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni o
- destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

La deducibilità delle minusvalenze invece (dopo la modifica apportata dalla legge finanziaria per il 2007) è ammessa soltanto se sono derivanti dalla cessione a titolo oneroso e dal risarcimento per la perdita/danneggiamento di beni strumentali; è soppresso il riferimento alle minusvalenze da autoconsumo, che divengono pertanto indeducibili;

Ai sensi del comma 1-ter dell'art. 54 del Tuir, le plusvalenze e le minusvalenze sono **date dalla differenza**, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennità percepiti ed il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale del bene ed il costo non ammortizzato.

<u>ANTE</u> D.L. n. 223/2006	<u>Trattamento fiscale in capo al cedente</u>	<u>Trattamento fiscale in capo al cessionario</u>
Imposte sui redditi ⁽¹⁾	<u>Non imponibili</u> le eventuali plusvalenze	Deducibile il costo sostenuto
IVA ⁽¹⁾	Imponibile	Detraibile

(1) Si vedano la Risoluzione n.108/E del 29 marzo 2002 e la Risoluzione n.30/E del 16 febbraio 2006.

<u>POST</u> D.L. n.223/2006	<u>Trattamento fiscale in capo al cedente</u>	<u>Trattamento fiscale in capo al cessionario</u>
Imposte sui redditi ⁽²⁾	<u>Imponibili</u> le eventuali plusvalenze ⁽¹⁾	Deducibile il costo sostenuto
IVA ⁽²⁾	Imponibile	Detraibile

(1) Fatta eccezione per quelle realizzate a fronte della cessione (di immobili strumentali), di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

(2) Si vedano la Risoluzione n.108/E del 29 marzo 2002 e la Risoluzione n.30/E del 16 febbraio 2006.

La non rilevanza delle sopravvenienze attive aveva fatto ritenere che la **cessione del contratto di leasing** dovesse essere considerata non rilevante per il professionista (per l'imprenditore infatti è regolata dall'art. 88, comma 5 del Tuir che tratta, per l'appunto di sopravvenienze).

Senonchè l'Agenzia delle entrate in un incontro Map della primavera del 2007 ha chiarito che tale evento dà origine a un componente positivo di reddito e, più precisamente, l'importo pagato a fronte della cessione del contratto rappresenta il corrispettivo dovuto dal cessionario per subentrare nei diritti e negli obblighi derivanti dal rapporto contrattuale esistente. Si tratta, quindi, della cessione di un **elemento immateriale (articolo 54, comma 1-quater, del Tuir)**.

Relativamente agli **immobili strumentali** per l'esercizio dell'attività la legge finanziaria per il 2007 ha previsto un regime sostanzialmente in linea con quello previsto i professionisti; in generale:

- sono **ammortizzabili** in base ai coefficienti ministeriali;
- danno luogo a **plus/minusvalenza** in caso di cessione, risarcimento, ecc;
- i canoni di leasing sono deducibili a condizione che il contratto abbia una **durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento, con un minimo di 8 anni e un massimo di 15;**
- le quote di ammortamento e i canoni di leasing **non sono deducibili per la parte riferibile al valore del terreno su cui insiste l'immobile e di quello pertinenziale**, secondo quanto stabilito per le imprese dall'art. 36, commi 7 e 7-bis, DL n. 223/2006;
- le **spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione**, non imputabili ad incremento del costo dei beni cui afferiscono (c.d. "spese non incrementative") sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante dal registro cespiti all'1.1; l'eccedenza è deducibile in 5 quote costanti nei periodi d'imposta successivi.

Articolo 54, comma 2, del TUIR: “Per i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione esclusi ~~gli immobili e~~ gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5 sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento [...]”

Parole eliminate dalla Legge Finanziaria per il 2007 (comma 334)

Gli ammortamenti relativi agli immobili strumentali sono deducibili:

- ✓ SOLO per gli immobili acquistati tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2009;
- ✓ Per i SOLI periodi d'imposta 2007, 2008 e 2009, la deduzione è ridotta a 1/3.

Articolo 54, comma 2, del TUIR (come modificato dall'articolo 1, comma 334, della Finanziaria '07): *“Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dei beni immobili strumentali, si applica l'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n.223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n.248”.*



Indeducibilità degli ammortamenti e della quota capitale dei canoni di leasing relativi alle aree su cui insistono i fabbricati

Immobili condotti in *leasing* - condizioni per la deducibilità dei canoni

Articolo 54, comma 2, del TUIR (come modificato dall'articolo 1, comma 334, della Finanziaria '07): “La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto e comunque con un minimo di otto anni e un massimo di quindici se lo stesso ha per oggetto beni immobili”.

Veicoli condotti in *leasing*: deducibilità dei canoni

Articolo 54, comma 2, del TUIR (come **modificato** dall'articolo 1, **comma 334**, della **Finanziaria '07**): *“Per i beni di cui all'**articolo 164, comma 1, lettera b)**, la **deducibilità dei canoni di locazione finanziaria** è ammessa a **condizione** che la **durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo”.*

Per gli **altri beni** è richiesta una **durata del contratto non inferiore alla metà del periodo** (2/3 con la legge finanziaria per il 2008) **di ammortamento** corrispondente a quello risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali (con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 per gli immobili).

Ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione

Comma 2, articolo 54, del TUIR (come modificato dall'articolo 1, comma 334, della Finanziaria '07): “Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal registro di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e successive modificazioni; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi”.

Immobili promiscui

Comma 3, articolo 54, del TUIR (come modificato dall'articolo 1, comma 334, della Finanziaria '07): *“Per gli immobili utilizzati promiscuamente, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, è deducibile una somma pari al 50% della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50% del relativo canone”*

Immobili utilizzati promiscuamente, a condizione che non si disponga di altro immobile strumentale nel medesimo Comune:



deducibile il **50%** della rendita catastale;



deducibile il **50%** del canone di locazione, anche finanziaria;

CESSIONE DELLA CLIENTELA (ART. 36, COMMA 29)

Il comma 29 dell'art. 36 del *decreto* ha aggiunto il comma 1-*quater* all'art. 54 del TUIR il quale prevede che concorrono a formare il reddito del professionista anche **i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela** o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Nel caso in cui il compenso derivante dalla cessione della clientela o di elementi immateriali, sia riscosso in un'unica soluzione, la nuova lettera *g-ter*, del comma 1 dell'art. 17 del TUIR, inserita dal citato comma 29, prevede la possibilità per il contribuente di assoggettare tali importi a **tassazione separata.**

<u>ANTE</u> D.L. n.223/2006	<u>Trattamento fiscale in capo al cedente</u>	<u>Trattamento fiscale in capo al cessionario</u>
Imposte sui redditi	<u>Imponibile</u> ⁽¹⁾	Deducibile il costo sostenuto
IVA	Imponibile	Detraibile

(1) Prestazione di fare, non fare o permettere ex art.67, comma 1, lett. I), del TUIR (*cfr.* la Risoluzione n.108/E del 29 marzo 2002 [**cessione del “pacchetto clienti”**] e la Risoluzione n.30/E del 16 febbraio 2006 [**cessione del marchio identificativo dello studio**]).

<u>POST</u> D.L. n.223/2006	<u>Trattamento fiscale in capo al cedente</u>	<u>Trattamento fiscale in capo al cessionario</u>
Imposte sui redditi	<u>Imponibili</u> le eventuali plusvalenze	Deducibile il costo sostenuto
IVA	Imponibile	Detraibile

Concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

II CONFERIMENTO

Va osservato come, in caso di "conferimento" da parte dei singoli professionisti delle proprie strutture organizzate in una società (semplice o di capitali) tra professionisti, risulterebbe applicabile l'articolo 9, comma 5, del Tuir.

Stando l'attuale art. 54, comma 1-bis, del Tuir (tassazione delle plusvalenze) e art. 54, comma 1-quater, del Tuir (tassazione della cessione della clientela) parrebbe potersi desumere che il professionista conferente sia assoggettato a tassazione sulle plusvalenze realizzate per effetto del conferimento, commisurandone il relativo ammontare alla differenza tra il valore normale di quanto conferito (dovendosi, in tal caso, valorizzare anche la componente riferibile al "portafoglio clienti" e al "marchio" o altro "segno distintivo" dello studio professionale) e il relativo residuo costo fiscalmente riconosciuto.

Si potrebbero porre dubbi anche sul trasferimento all'**associazione** tra professionisti della titolarità del patrimonio rappresentato dai beni strumentali materiali e dagli elementi patrimoniali intangibili che caratterizzano l'attività professionale

La DONAZIONE e LA SUCCESSIONE

Le modifiche introdotte dal DI 223/2006 e i successivi provvedimenti interpretativi dell'agenzia delle Entrate tendono a ravvicinare, in modo sostanziale, la tassazione del reddito professionale, con quello del reddito d'impresa. Questo ravvicinamento, però, coglie per lo più solo gli aspetti penalizzanti **senza tener conto dei meccanismi correttivi che l'ordinamento tributario prevede a favore delle imprese.** In questa logica, un caso emblematico è costituito dalla non estensione al professionista delle regole di neutralità fiscale, previste dall'articolo 58 del Tuir, in caso di donazione di beni strumentali dello studio, ad esempio, da padre a figlio. La non estensione della norma produce in capo al professionista una differenza di trattamento rispetto all'imprenditore.

Caso 1: Conferimento dello “studio”

a) conferimento dello “studio professionale” da parte di un professionista in una società semplice tra professionisti:

- conferimento di beni in società: articolo 9, comma 5, del TUIR = CESSIONE (plus/minusvalenza a valore normale per il conferente e riconoscimento fiscale (?)) in capo alla conferitaria società semplice tra professionisti);

b) conferimento dello “studio professionale” da parte di un professionista in un’associazione professionale:

- conferimento di beni: tassato come destinazione a finalità estranee e non (?) come conferimento ex articolo 9, comma 5, poiché non si tratta di conferimento in società (“*Ai fini delle imposte sui redditi, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per [...] i conferimenti in società*”); **RICONOSCIMENTO DEL VALORE FISCALE IN CAPO AL “SOGGETTO” CONFERITARIO ?**
- conferimento di beni immateriali e della clientela = non rilevanti le eventuali plus/minusvalenze, mancando un corrispettivo come previsto dall’articolo 54, comma 1-quater, del TUIR;

Caso 2: Donazione dello studio da padre a figlio

a) Donante:

BENI (esclusi oggetti d'arte, antiquariato e collezione):

- **plusvalenza** da **destinazione** a **finalità estranee** (**non esiste** nell'ambito della categoria del lavoro autonomo un **equivalente** dell'**articolo 58** del **TUIR**);
- **tassazione** basata sulla **differenza** tra il **valore normale** e il **costo non ancora ammortizzato** (**articolo 54, comma 1-ter**, del **TUIR**: “1-ter. Si considerano plusvalenza o minusvalenza la differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato”).

BENI IMMATERIALI e **CLIENTELA**:

- **non rilevante** l'eventuale **plusvalenza** da destinazione a finalità estranee, versandosi in ipotesi di **assenza** di **corrispettivo**.

b) Donatario:

BENI:

- non dovrebbero concorrere alla formazione del reddito imponibile, ancorchè fosse già esercente arti o professioni, non essendo prevista nel reddito di lavoro autonomo la rilevanza delle sopravvenienze attive.

COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO

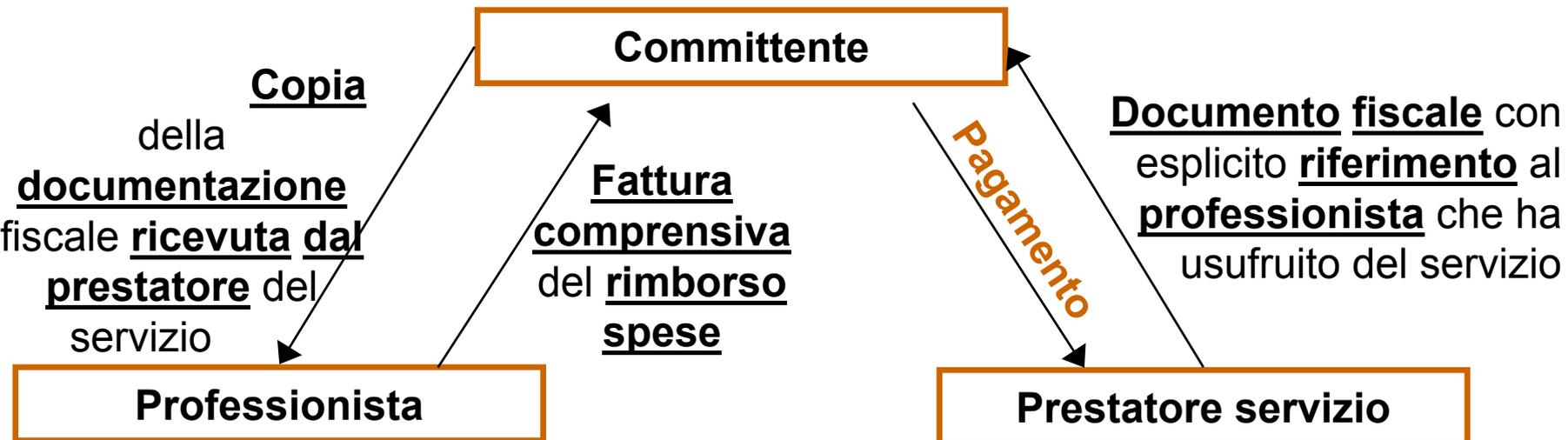
- riconosciuto (?) in capo al donatario lo stesso valore normale “tassato” in capo al donante al momento della destinazione a finalità estranee.

SPESE SOSTENUTE DAL COMMITTENTE

Il comma 29 dell'art. 36 del *DI 223/2006* ha modificato il comma 5 dell'art. 54 del TUIR, prevedendo che le **spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista** e da questi addebitate in fattura per l'importo effettivamente pagato dal committente, sono integralmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo e, quindi, non soggiacciono al limite del 2% previsto dalla prima parte del comma 5.

Secondo la Circol. Ag. Entrate n. 28/E del 2006 gli **adempimenti** sono i seguenti:

- il committente riceve da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha usufruito del servizio.
- Il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invia allo stesso copia della relativa documentazione fiscale (in questo momento il costo non è deducibile per l'impresa committente).
- Il professionista emette la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate al committente e considererà il costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le predette condizioni.
- L'impresa committente, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.



PERDITE DI LAVORO AUTONOMO – REVISIONE REGIME FISCALE

L'art. 8 del DDL finanziaria per il 2008 ha modificato nuovamente il regime di utilizzo delle perdite da lavoro autonomo (e imprese in contabilità semplificata) contenuta a regime nei commi 1 e 3 dell'articolo 8 del TUIR.

Viene previsto che il reddito complessivo dei soggetti Irpef si determina sommando i redditi di ogni categoria e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese minori e di arti e professioni

Nella sostanza viene reintrodotta la **compensazione orizzontale**.

In precedenza il DI 223/2006 aveva riformulato i commi 1 e 3 dell'articolo 8 del TUIR eliminando la possibilità per i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo e per le imprese minori (art. 66 del Tuir), di portare in deduzione le perdite d'esercizio dal proprio reddito complessivo.

DEDUZIONE IRAP (C.D. CUNEO FISCALE)

Riferimenti: Art. 1, commi da 266 a 269, Legge n. 296/2006
Art. 15-bis, DL n. 81/2007
Provvedimenti Agenzia Entrate 6.8.2007 e 28.11.2007
Circolare Agenzia Entrate 19.11.2007, n. 61/E
Risoluzione Agenzia Entrate 14.12.2007, n. 375/E

EVOLUZIONE NORMATIVA DELLA DEDUZIONE IRAP PER IL "CUNEO FISCALE"

La Legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007), commi da 266 a 269, ha introdotto una nuova deduzione IRAP finalizzata a contrastare il c.d. "cuneo fiscale e contributivo", ossia la differenza tra il costo per il personale dipendente sostenuto dall'impresa e la retribuzione netta percepita dal lavoratore.

La deduzione IRAP si concretizza nella deducibilità di un importo pari a € 5.000 per ciascun dipendente a tempo indeterminato (€ 10.000 se assunto in talune Regioni del Sud) e dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro. L'applicazione dell'agevolazione è stata graduata nel tempo secondo il seguente schema:

- febbraio 2007 – giugno 2007: deduzione nella misura del 50%
- dal mese di luglio 2007 - deduzione nella misura del 100%

Nella prima versione della norma:

- l'entrata in vigore della deduzione era subordinata all'autorizzazione comunitaria, talché, analogamente a quanto verificatosi con il bonus assunzione, l'effettiva decorrenza della norma avrebbe dovuto attendere il via libera della UE, così come l'applicazione in sede di acconto della stessa;
- era prevista l'esclusione dal beneficio per le banche, assicurazioni e gli altri enti finanziari.

Successivamente il DL n. 67/2007, in vigore dal 29.5.2007 e decaduto per mancata conversione in legge, ha eliminato la necessità dell'autorizzazione comunitaria per la fruizione della deduzione.

Infine il DL n. 81/2007, con una disposizione inserita in sede di conversione in legge, ha confermato **la non necessaria autorizzazione comunitaria ed ha esteso la deduzione anche alle banche, assicurazioni e altre imprese finanziarie.**

Il citato DL n. 81/2007 è altresì intervenuto sulle norme che stabiliscono la decorrenza della deduzione IRAP:

- confermando per la generalità delle imprese l'applicazione della deduzione **dal periodo d'imposta in corso all'1.2.2007** con possibilità di ricalcolo dell'acconto sia con riferimento alla prima rata che alla seconda;
- fissando al periodo **d'imposta in corso al 2.7.2007** la decorrenza per le banche, assicurazioni e imprese finanziarie, con possibilità di ricalcolo dell'acconto solo a partire dalla seconda rata.

NUOVA DEDUZIONE IRAP PER IL "CUNEO FISCALE"

Il comma 266 della Finanziaria 2007 ha introdotto una nuova deduzione nell'art. 11, D.Lgs. n. 446/97 riferita al "cuneo fiscale" sopra specificato, in aggiunta a quelle già esistenti.

Soggetti interessati

Possono fruire della deduzione in esame i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. da a) a e), D.Lgs. n. 446/97, ossia:

- le società di capitali;
- le società di persone e le ditte individuali;
- i lavoratori autonomi e le associazioni professionali;
- i produttori agricoli;
- gli enti non commerciali.

La deduzione spetta anche alle banche, agli altri enti finanziari e alle imprese di assicurazione.

Sono invece **escluse**:

- le imprese operanti in concessione e a tariffa in particolari settori economici (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione acque, raccolta e smaltimento rifiuti);
- le Pubbliche amministrazioni, richiamate dall'art. 3, comma 1, lett. e-bis), D.Lgs. n. 446/97 (Regioni, Provincie, Comuni, ecc.).
- Secondo quanto chiarito dalla citata Circolare n. 61/E, la deduzione **non spetta ai produttori agricoli**, con volume d'affari non superiore a € 7.000, **in regime di esonero** ex art. 34, comma 6, DPR n. 633/72. Tali soggetti possono comunque usufruire dell'agevolazione qualora abbiano optato per il regime IVA ordinario.

Ammontare della deduzione

La deduzione spetta con riferimento ai lavoratori impiegati nel periodo d'imposta **assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato** e si traduce nelle seguenti previsioni:

DEDUZIONE	RIFERIMENTO art. 11, D.Lgs. n. 446/97
€ 5.000 su base annua per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta	lett. a), n. 2
€ 10.000 su base annua per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia	lett. a), n. 3
contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori a tempo indeterminato	lett. a), n. 4

Deduzione per lavoratore

Secondo quanto stabilito dall'art. 11, comma 4-bis 2, D.Lgs. n. 446/97 le deduzioni sopra esaminate **sono ragguagliate alla durata del rapporto di lavoro e in caso di part-time** (anche verticale e misto). Il ragguaglio riferito alla durata del rapporto di lavoro deve essere effettuato in base ai giorni in cui il dipendente è in forza nel corso del periodo d'imposta.

Quindi:

ragguagliate ai giorni di durata del rapporto di lavoro e,
(in caso di contratti a tempo parziale) ridotte in misura proporzionale.

Per il 2007 le deduzioni in esame spettano:

- per il periodo 1.2.2007 - 30.6.2007, nella misura del 50% degli importi previsti;
- dall'1.7.2007 nella misura del 100% degli importi previsti.

Le **deduzioni di € 5.000/€ 10.000 devono essere ragguagliate al numero di giorni** intercorrenti tra l'1.2.2007 e il giorno di chiusura del periodo d'imposta (generalmente 31.12.2007), tenendo conto che fino al 30.6.2007 la misura è ridotta al 50%.

Così, con riferimento ad un soggetto con **esercizio coincidente con l'anno solare** la deduzione spettante per i dipendenti impiegati per l'intero periodo 1.2.2007 - 31.12.2007, è determinata come segue:

-	$\frac{\text{€ 5.000 (ovvero € 10.000)} \times 150 \text{ gg (dall'1.2 al 30.6)} \times 50\%}{365 \text{ gg}} + \frac{\text{€ 5.000 (ovvero € 10.000)} \times 184 \text{ gg (dall'1.7 al 31.12)}}{365 \text{ gg}}$
---	--

Se il **lavoratore non risulta impiegato per l'intero periodo d'imposta** in corso all'1.2.2007, è necessario **considerare gli effettivi giorni di calendario in cui lo stesso ha prestato la propria attività**.

Infatti le deduzioni devono essere ragguagliate ai giorni di durata del rapporto di lavoro e, in caso di contratti a tempo parziale sono ridotte in misura proporzionale.

Deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali

Come chiarito dalla Circolare n. 61/E, la deduzione spetta con riguardo ai contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro:

- in **ottemperanza a disposizioni di legge;**
- alle **forme pensionistiche complementari** ex D.Lgs. n. 252/2005;
- a **casse, fondi, gestioni** previste dai contratti collettivi o da accordi/regolamenti aziendali al fine di erogare prestazioni integrative di assistenza o previdenza.

La deduzione non è riconosciuta:

- con riferimento ai contributi riferiti ai dipendenti impiegati all'estero;
- ai **soggetti che determinano l'IRAP con il metodo retributivo**.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che per i contributi previdenziali riferiti alla **tredicesima mensilità l'importo della deduzione va determinato "pro-quota con riferimento a ciascuna mensilità"**. Per il periodo compreso tra l'1.2.2007 e il 30.6.2007 i contributi vanno ridotti al 50%.

Di fatto i contributi relativi alla tredicesima devono essere **computati per dodicesimi** e dunque la relativa deduzione spetta per il 2007 in misura pari al 50% per 5 mesi (dall'1.2.2007 al 30.6.2007) e integralmente per 6 mesi (dall'1.7.2007 al 31.12.2007).

Si ritiene che il computo per dodicesimi debba essere effettuato anche con riguardo ai contributi previdenziali relativi alla quattordicesima mensilità ed ai ratei per ferie e permessi, ancorché l'Agenzia delle Entrate non si sia pronunciata in merito.

ALTERNATIVITÀ E LIMITI DI FRUIZIONE DELLA NUOVA DEDUZIONE

La nuova deduzione per il “cuneo fiscale” è **alternativa** alla:

- deduzione per **spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale con contratto di formazione lavoro** (art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, D.Lgs. n. 446/97);
- deduzione di **€ 2.000 per ciascun dipendente fino a massimo 5** per i soggetti i cui componenti positivi del VAP sono non superiori a € 400.000 (art. 11, comma 4-bis 1);
- deduzione per **le nuove assunzioni a tempo indeterminato** (art. 11, comma 4-quater), anche nei territori svantaggiati (comma 4-quinquies), ossia il c.d. bonus IRAP;
- deduzione per **lavoratori svantaggiati** (art. 11, comma 4-sexies).

La Circol. 61/E del 2007 chiarisce che la scelta (di adottare la deduzione da cuneo ovvero le altre deduzioni) va fatta **con riferimento a ciascun dipendente**.

La nuova deduzione **può** invece **essere cumulata con quella riferita ai contributi INAIL** di cui all'art. 11, comma 1, n. 1.

In ogni caso, per ciascun dipendente **l'importo delle deduzioni ammesse** (inclusa quella riferita al cuneo fiscale), **non può superare il limite massimo rappresentato dalle retribuzioni e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro**.

Per stabilire il tetto massimo per la fruizione delle deduzioni, non si tiene conto di quelle previste per le nuove assunzioni a tempo indeterminato nei territori svantaggiati (comma 4-quinquies) né di quelle previste a favore dei lavoratori svantaggiati (comma 4-sexies).

IL RICALCOLO DELL'ACCONTO IRAP 2007

I soggetti che **determinano l'acconto IRAP con il metodo storico** potevano, già in sede di acconto 2007, tener conto delle nuove deduzioni. A tal fine era necessario riliquidare l'IRAP relativa al 2006.

La rideterminazione della base imponibile IRAP 2006 rappresentava, come confermato dalla Circolare n. 61/E, una **facoltà e non un obbligo** per il contribuente.

Ai fini del ricalcolo era necessario:

1. considerare il VAP 2006 risultante dal quadro IQ del Mod. UNICO 2007;
2. applicare la nuova deduzione IRAP;
3. “stornare” eventuali deduzioni IRAP alternative a quella per il cuneo fiscale, come ad esempio il c.d. bonus per l'assunzione;
4. determinare il nuovo VAP “virtuale” che costituiva la nuova base di calcolo per l'acconto 2007;
5. calcolare l'acconto complessivamente dovuto utilizzando la percentuale del 100% o del 99% a seconda della tipologia di soggetto interessato al calcolo.

Per rideterminare il VAP 2006 (nuovo VAP "virtuale") da assumere quale base di calcolo per l'acconto 2007, la Circolare n. 61/E ha chiarito che la nuova deduzione:

- **deve essere considerata con le stesse limitazioni stabilite per il 2007** (50% per il periodo febbraio 2006 - giugno 2006 e 100% da luglio 2006 in avanti);
- va attribuita con riferimento ai **lavoratori esistenti** nel periodo d'imposta precedente a quello per il quale si effettua la rideterminazione dell'acconto, ossia **nel 2006** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare. Di conseguenza:
 - la deduzione (ai fini della determinazione dell'acconto) può essere attribuita con riferimento ad un dipendente in organico nel 2006 ma non nel 2007;
 - la deduzione (ai fini della determinazione dell'acconto) non può essere attribuita con riferimento ad un dipendente in organico nel 2007 ma non nel 2006.

La nuova deduzione poteva già essere applicata in sede di determinazione del primo acconto IRAP 2007. Secondo quanto specificato dalla Circolare n. 61/E in esame, **coloro che in sede di primo acconto IRAP non avessero tenuto conto delle nuove deduzioni**, *"potranno comunque fruire delle nuove deduzioni in sede di versamento del secondo acconto, che potrà essere determinato tenendo conto di quanto versato in più in occasione del primo acconto"*.

BANCHE, ALTRI ENTI FINANZIARI E IMPRESE DI ASSICURAZIONE

Per le **banche, gli altri enti finanziari e le imprese di assicurazione** la Circolare n. 61/E precisa che le nuove deduzioni, risultano applicabili:

- **a partire dalla seconda rata d'acconto** se il soggetto ha il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- **già in sede di versamento della prima rata d'acconto** se il soggetto ha il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare e il termine di versamento scade successivamente all'entrata in vigore del DL n. 81/2007, ossia al 2.7.2007.

ACCONTO DOVUTO PER IL 2008

Per la determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso all'1.2.2007 (2008 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), va assunta la base imponibile determinata per il periodo precedente (2007), modificata per tener conto delle nuove deduzioni, senza tuttavia l'applicazione delle predette limitazioni (decorrenza da febbraio e limitazione al 50% per i mesi da febbraio a giugno).

COMUNICAZIONE TELEMATICA PER GLI AIUTI DI STATO

Con la Risoluzione 14.12.2007, n. 375/E l'Agenzia delle Entrate a seguito di quanto affermato dalla Presidenza del Consiglio con Nota 11.12.2007, prot. n. 10737, , superando quanto detto nella precedente Circol. 61/E del 2007, ha chiarito che:

- **non è più necessario presentare la dichiarazione sostitutiva utilizzando l'apposito modello per gli aiuti di Stato** con riferimento alla deduzione per il cuneo fiscale prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a), n. 3, D.Lgs. n. 446/97 (pari a € 10.000 per ciascun lavoratore);

- permane l'obbligo della dichiarazione sostitutiva con riferimento alla deduzione maggiorata per le nuove assunzioni nelle aree svantaggiate (c.d. bonus occupazione), disciplinata dall'art. 11, comma 4-quinquies, D.Lgs. n. 446/97 utilizzata dalle imprese in occasione del saldo IRAP relativo al 2006. La dichiarazione sostitutiva dovrà essere trasmessa entro il prossimo 31.12.2007.

TESTO NORMATIVO

Modificativo: L. 27 dicembre 2006, n. 296

Decorrenza: Dal 1° gennaio 2007

D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

(S.O. n. 252/L alla Gazz. Uff. n. 298 del 23 dicembre 1997)

Art. 11 Disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta

1. Nella determinazione della base imponibile:

a) (1) sono ammessi in deduzione:

1) i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;

2) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), ~~esclusi le banche, gli altri enti finanziari, le imprese di assicurazione~~ e le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, un importo pari a 5.000 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta;

3) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), ~~esclusi le banche, gli altri enti finanziari, le imprese di assicurazione~~ e le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, un importo fino a 10.000 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia; tale deduzione è alternativa a quella di cui al numero 2), e può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola de minimis di cui al regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001, e successive modificazioni;

4) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), ~~esclusi le banche, gli altri enti finanziari, le imprese di assicurazione~~ e le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;

(...)

4-bis.1. Ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000, spetta una deduzione dalla base imponibile pari a euro 2.000, **su base annua**, (2) per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque[; la deduzione è raggugliata ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta e nel caso di contratti di lavoro a tempo parziale è ridotta in misura proporzionale. Per i

soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), la deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali e, in caso di dipendenti impiegati anche nelle attività istituzionali, l'importo di cui al primo periodo è ridotto in base al rapporto di cui all'articolo 10, comma 2] (3). Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione di cui al presente comma non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro.

4-bis.2. In caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi delle deduzioni e della base imponibile di cui al comma 4-bis e dei componenti positivi di cui al comma 4-bis.1 sono ragguagliati all'anno solare. Le deduzioni di cui ai commi 1, lettera a), numeri 2) e 3), e 4-bis.1 sono ragguagliate ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, nei diversi tipi e modalità di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 25 febbraio 2000, n. 61, e successive modificazioni, ivi compreso il lavoro a tempo parziale di tipo verticale e di tipo misto, sono ridotte in misura proporzionale; per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), le medesime deduzioni spettano solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali e, in caso di dipendenti impiegati anche nelle attività istituzionali, l'importo è ridotto in base al rapporto di cui all'articolo 10, comma 2.(4)

4-septies. Per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni ammesse dai precedenti commi 1, 4-bis.1 e 4-quater, non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro e l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1, lettera a), numeri 2), 3) e 4), è alternativa alla fruizione delle disposizioni di cui ai commi 1, lettera a), numero 5), 4-bis. 1, quater, 4-quinquies e 4-sexies. (6)

Note:

- (1) Lettera così sostituita dall'art. 1, comma 266, lett. a), L. 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 1° gennaio 2007.
- (2) Parole inserite dall'art. 1, comma 266, lett. b), L. 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 1° gennaio 2007.
- (3) Parole soppresse dall'art. 1, comma 266, lett. b), L. 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 1° gennaio 2007.
- (4) Periodo aggiunto dall'art. 1, comma 266, lett. c), L. 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 1° gennaio 2007.
- (5) Parole così sostituite alle precedenti "la deduzione di cui ai commi 4-bis e 4-bis.1" dall'art. 1, comma 266, lett. d), L. 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 1° gennaio 2007.
- (6) Comma aggiunto dall'art. 1, comma 266, lett. e), L. 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 1° gennaio 2007.

Prof. Pasquale Pistone
Facoltà di Economia
Dipartimento Diritto Impresa e Lavoro



Professionisti e IVA



Inizio, variazione e cessazione dell'attività



Inizio, variazione e cessazione dell'attività

- Modello di comunicazione AA9/9 (ultima versione);
- Invio online (entratel) o presentazione presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate;



Dati da indicare nel modello e recenti modifiche

- Tutte le informazioni anagrafiche del richiedente l'apertura, la variazione o la chiusura della partita IVA;
- La data di inizio dell'attività (max 30 gg. precedenti);
- Il codice di attività secondo la nuova classificazione ATECO 2007;
- Dati dell'immobile ove è svolta l'attività e titolo di detenzione dello stesso (proprietà, affitto, comodato).



Opzioni IVA



Altri regimi IVA

- Regime dei minimi (ex art. 1, co. 96-117, L. 244/2007);
- Regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (ex art. 13 L. 388/2000);



Requisiti di accesso e principali caratteristiche IVA dei tre regimi



Regime dei minimi



Regime dei MINIMI

- Ha sostituito diversi precedenti regimi agevolati (franchigia, attività marginali, supersemplificato);
- E' il regime naturale per i professionisti con volume d'affari inferiore o uguale a € 30.000,00;
- Consente molteplici semplificazioni sia dal punto di vista impositivo che degli adempimenti.



Accesso al regime

- Nuovi soggetti: opzione espressa nel modello di inizio attività;
- Soggetti già operativi: comportamento concludente – regime naturale;
- Fuoriuscita dai minimi con opzione per il regime ordinario valida per almeno un triennio (solo per il 2008 è possibile la revoca dell'opzione nel 2009).



Requisiti per l'accesso

- Volume d'affari inferiore o uguale a € 30.000,00 nell'anno precedente;
- No cessioni all'esportazione;
- No lavoratori dipendenti o collaboratori;
- Ammontare dei corrispettivi pagati per l'acquisto di beni strumentali (anche in locazione, leasing, appalto, etc.) inferiore o uguale a € 15.000,00.



Principali agevolazioni

- Determinazione del reddito col principio di cassa;
- Esonero tenuta scritture contabili;
- Obbligo di numerazione e conservazione fatture acquisto, e certificazione dei corrispettivi;
- Esonero presentazione Dichiarazione e Comunicazione IVA ed elenchi clienti/fornitori;
- Imposta sostitutiva del 20%;
- Esclusione soggettività IRAP;
- Esclusione applicazione studi di settore;
- Deduzione contributi previdenziali.



Soggettività IVA

- Non applicazione dell'IVA sulle fatture attive;
- Indetraibilità IVA fatture passive.



Soggetti esclusi

○ Regimi speciali IVA:

- Agricoltura
- Sali e tabacchi
- Fiammiferi
- Editoria
- Telefonia pubblica
- Rivendita biglietti trasporto pubblico
- Intrattenimento e giochi
- Agenzie di viaggi
- Agriturismo
- Vendite a domicilio
- Beni usati (margine)
- Agenzie di vendita all'asta



Cause di esclusione dal regime dei minimi per i professionisti

- partecipazioni in società di persone, associazioni professionali e s.r.l. trasparenti.



Rettifica della detrazione

- Art. 19-bis 2 D.p.r. 633/72:

Beni strumentali

Beni non ancora ceduti o utilizzati

- Sono esclusi:

Beni valore inferiore a € 516,46

Beni con coefficiente di ammortamento superiore al 25%



Obblighi e Esoneri

Obblighi:

- Numerazione e conservazione delle fatture e delle bolle doganali
- Certificazione dei corrispettivi
- Integrazione della fattura e relativo versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni nei casi di acquisti intracomunitari o quando assumono la veste di debitori d'imposta (reverse charge)
- Presentazione elenchi intrastat per gli acquisti
- Effettuazione della rettifica della detrazione

Esoneri:

- Registrazione fatture
- Registrazione corrispettivi
- Tenuta e conservazione registri
- Presentazione annuale dichiarazioni e comunicazioni IVA
- Compilazione e invio elenchi clienti e fornitori



Principali riferimenti di prassi

- Circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007
- Circolare n. 7/E del 28 gennaio 2008
- Circolare n. 13/E del 26 febbraio 2008



Regime nuove iniziative produttive e di lavoro autonomo



Accesso al regime

- Opzione nella dichiarazione di inizio attività



Requisiti per l'accesso

- Nuova attività – (negli ultimi tre anni non devono essere state svolte altre attività d'impresa o lavoro autonomo);
- L'attività non deve rappresentare la prosecuzione di altre;
- L'ammontare dei compensi non deve essere superiore a € 30.987,00;
- Siano regolarmente adempiuti gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi



Durata dell'opzione

- Il regime agevolato ha durata triennale



Vantaggi

- Aliquota sostitutiva del 10% sul reddito
- Esonero tenuta scritture contabili
- Esonero dalle liquidazioni e dai versamenti periodici (mensili – trimestrali) e dall'acconto IVA;



Adempimenti

- Determinazione del reddito ordinaria (competenza – imprese; cassa – professionisti);
- Versamento annuale dell'IVA;
- Obbligo di numerazione e conservazione dei documenti fiscali attivi e passivi;
- Soggettività IRAP e studi di settore;
- Presentazione delle relative dichiarazioni



Principali riferimenti di prassi

- Circolare n. 1/E del 3 gennaio 2001
- Circolare n. 8/E del 26 gennaio 2001
- Circolare n. 13/E del 18 giugno 2001



Fatturazione e Fatturazione elettronica



Fattura



La fatturazione dei compensi professionali

D.P.R. 633 del 1972 – IVA

- Art. 3 – presupposto oggettivo
- Art. 5 – presupposto soggettivo
- Art. 6, co. 3 – momento impositivo
- Art. 6, co. 4 – anticipazione del momento impositivo nel caso di emissione della fattura
- Art. 21 – condizioni e contenuti



Fatturazione: Recenti orientamenti di prassi

- Risoluzione Min. N. 127/E del 3 aprile 2008

Nell'ambito della procedura di fallimento, le somme destinate al Professionista nel piano di riparto elaborato dal curatore, vanno considerate comprensive dell'IVA. La stessa, pertanto, andrà scorporata dall'importo assegnato.

Non è corretta, quindi, la procedura proposta dall'interpellante che intendeva emettere fattura per un imponibile pari alla somma liquidata maggiorata della relativa imposta, la quale, in quanto sicuramente non riscossa, era recuperata attraverso l'emissione di una contestuale nota di variazione.

Si chiarisce, infatti, che la nota di variazione non può riguardare la sola IVA, ma va emessa a rettifica dell'imposta seguente la rettifica dell'imponibile.



Territorialità delle prestazioni professionali

- Art. 7, co. 3: “le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso..”;
- Art. 7, co. 4, lett. d): “le prestazioni...di consulenza e assistenza tecnica o legale si considerano effettuate nel territorio dello stato quando sono rese a soggetti residenti nel territorio stesso”;
- Art. 7, co. 4, lett. e): le medesime prestazioni rese da operatori stabiliti in Italia a favore di soggetti domiciliati o residenti in altri stati Comunitari, si considerano effettuate nel territorio dello stato se il destinatario non è soggetto passivo IVA;
- Art. 7, co. 4, lett. f): le medesime prestazioni rese nei confronti di soggetti domiciliati o residenti fuori dalla Comunità Europea, sono escluse dalla disciplina IVA



Recenti orientamenti di prassi

- Ris. Min. n. 178/E del 29 aprile 2008:

In accoglimento dei chiarimenti resi dalla CGE nella sentenza C - 401/06, possono essere considerate prestazioni di consulenza tutte quelle attività oggettivamente analoghe a queste, ancorché rese da soggetti privi di titoli professionali (avvocato, perito, ingegnere, etc.).

Ciò, in quanto, per costante orientamento della Corte, può considerarsi consulenza qualsivoglia attività consistente in giudizi, precisazioni, chiarimenti o pareri, in cui sia preminente la valutazione personale del soggetto che la effettua.



Recenti orientamenti di prassi

- Risoluzione Min. n. 134/E del 7 aprile 2008

La fornitura ad un soggetto non residente nella Comunità Europea di un progetto per la realizzazione di una scheda elettronica, non configura la cessione di un diritto di proprietà intellettuale.

Tali prestazioni, infatti, come chiarito dalla CGE nella sentenza del 27/10/2005 C-41/04, in quanto ad elevato contenuto professionale, danno luogo piuttosto a consulenze tecniche.

Pertanto, le stesse, ai sensi dell'art. 7, co. 4, lett. d) ed f), D.p.r. 633/72, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA indipendentemente dal luogo di utilizzo.



Recenti orientamenti di prassi

- Risoluzione Min. n. 59/E del 22 febbraio 2008

Nel caso di prestazioni di assistenza legale rese a soggetti domiciliati o residenti al di fuori della Comunità Europea nell'ambito del patrocinio a spese dello stato, ai fini della territorialità, non rileva la nazionalità del materiale beneficiario delle prestazioni, quanto, piuttosto, quella del committente (Stato Italiano).



Fattura elettronica



Fatturazione elettronica

- L'art.1, co. 209, L. 244/07 (Finanziaria 2008), ha introdotto, a carico di tutti i soggetti passivi IVA, l'obbligo di emissione, trasmissione e conservazione in forma elettronica delle fatture emesse per i rapporti intrattenuti con le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, e con tutti gli enti pubblici nazionali.

Con la G.U. n. 103 del 3.5.2008 è stato emanato il primo dei Decreti Attuativi, ove, tra le altre cose, è detto che entro il 31.10.08 sarà emanato il secondo dei decreti attuativi contenente la disciplina attuativa della procedura, e che, in linea di massima, il meccanismo andrà a regime nel primo semestre del 2009.



Detraibilità e indetraibilità dell'IVA



Detraibilità e indetraibilità dell'IVA

- Disciplina generale ex artt. 19 e ss.
D.p.r. 633/72



Particolari tipologie di spese

- **Spese autovetture:**

Con la sentenza della CGE C-228/05 è stata abrogata la disciplina limitativa italiana prevista per la detraibilità delle spese per automobili e suoi accessori (carburante, manutenzioni, riparazioni, etc.).

Dopo un periodo di incertezza seguente la pronuncia, con effetto dal 28/6/2007, la percentuale media di detraibilità per le suddette spese è stata indicata nella misura del 40% dell'imposta assolta(art. 19-bis1).

Tuttavia, con la Finanziaria 2008 (art. 1, co. 261, L. 244/07) è stata introdotta la possibilità di effettuare una maggiore detrazione, in virtù della prova del maggior utilizzo nell'attività esercitata, rispetto al predetto forfetario 40% già concesso.



Spese telefoniche

- Detraibili nella misura del 100% se afferenti telefoni fissi utilizzati per l'attività professionale;
- Per i telefoni mobili nel 2007 la percentuale di detrazione era stabilita nel 50% dell'imposta. Dal 2008, per effetto delle modifiche introdotte (art. 1, co. 261, L. 244/07), la detraibilità è correlata all'effettivo utilizzo del servizio nell'attività svolta.



Partecipazione a convegni

- Con l'art. 1, co. 304 e 305, L. 296/06 (Finanziaria 2007), è stata prevista la detraibilità dell'IVA assolta dai professionisti per le seguenti spese:
 - Partecipazione a convegni;
 - Prestazioni alberghiere, alimenti e bevande afferenti i convegni;
 - Spese inerenti (viaggi, etc.) sostenute per la partecipazione (anche se in giorni precedenti)

La detraibilità di tale imposta è stata stabilita nella misura del 100%, qualora i costi siano pienamente inerenti.

Solo per il 2007, la detrazione è stata limitata al 50% dell'imposta assolta.



Recenti orientamenti di prassi

- Circolare Ministeriale n. 48/E del 15 febbraio 2008

Fornendo la propria interpretazione rispetto all'applicazione dell'art. 19, d.p.r. 633/72, il Ministero ha riconosciuto ad una associazione professionale, la possibile di detrarre l'IVA assolta per l'acquisto di un immobile strumentale (Ufficio – Categoria Cat. A/10).



Studi di settore



STUDI DI SETTORE

- Art. 37, co. 2, D.L. 223/06:
 - Contribuenti in contabilità ordinaria: abolizione della regola sulla possibilità da parte degli uffici di procedere all'accertamento induttivo, nella sola ipotesi di incongruenza dei dati indicati in n. 2 modelli di studi di settore presentati in un triennio;
- Art. 1, co. 16 e ss., L. 296/06 (Finanziaria 2007):
 - Eliminazione alcune cause di esclusione dagli studi di settore (periodo imposta inf. 12 mesi, inizio-cessazione attività in un semestre);
 - Introduzione degli indicatori di normalità economica, quale ulteriore parametro per la verifica della congruità dei dati dichiarati;
 - Limitazioni all'azione di accertamento, ex art. 39, co. 1, lett. d), D.p.r. 600/73, nell'ipotesi di adeguamento agli indici di congruità e coerenza di cui ai modelli di studi di settore (ad eccezione del caso in cui lo scostamento tra l'importo dichiarato e quello stimato non sia superiore al 40% o a € 50.000,00);



Recenti orientamenti della giurisprudenza di merito

CTR Toscana (Firenze), del 15.1.2008 n. 52

Nell'ipotesi in cui siano riscontrate anomalie o irregolarità contabili, la congruità e coerenza alle risultanze degli studi di settore, non impediscono all'Amministrazione finanziaria di espletare un accertamento induttivo.



Inasprimento sanzioni

- Nel caso di indicazione di omissioni, infedeltà o inesattezze nella compilazione dei modelli, si ha un inasprimento delle sanzioni ordinarie nella misura del 10% (tale inasprimento non si applica nei casi di scostamenti inferiori al 10%)



Recenti orientamenti di prassi

Circolare Ministeriale N. 5/E del 23 gennaio 2008

Studi di settore fondano presunzioni semplici

Illegittimità dell'accertamento induttivo basato esclusivamente sulle risultanze degli studi di settore in assenza di altri elementi gravi, precisi e concordanti assunti attraverso l'utilizzo degli ordinari poteri istruttori di cui dispone l'amministrazione.



Accoglimento degli orientamenti della giurisprudenza di merito

- CTP Milano, 18.4.2005, n. 60
- CTP Lecce, 10.12.2007, n. 388
- CTP Pescara, 24.1.2008, n. 11



Redditometro



Redditometro

- Accertamento della capacità contributiva su indici di consumo (art. 38, D.p.r. n. 600/73)
- Non rilevano i beni e i servizi riguardanti l'attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte



Ultime indicazioni

Circolare Ministeriale N. 49/E del 9 agosto 2007



Elementi rilevanti indicati dalla prassi recente

- Acquisto di autovetture
- Incrementi patrimoniali



Soggetti sottoposti a controlli

- Liste selettive elaborate dal ministero
 - AU – autovetture (rilievi Motorizzazione civile)
 - T – incrementi patrimoniali (immobili dichiarati)



Elementi da tenere in conto per la determinazione del reddito effettivo

- Disinvestimenti patrimoniali
- Esercizio di Attività Agricole
- Situazione economica del nucleo familiare
- Redditi esenti
- Redditi soggetti a ritenute alla fonte
- Disinvestimenti
- Finanziamenti di terzi
- Eredità, vincite, donazioni, risarcimenti, etc.



Periodo di riferimento

I redditi necessari al sostenimento delle spese per i consumi rilevati devono essere stati dichiarati nell'anno di acquisto del bene e/o nei quattro precedenti



Accertamenti Bancari



Obblighi

○ Art. 19, D.p.r. n. 600/73

- Co. 3: "I (professionisti, le associazioni professionali, etc.) sono obbligati a tenere uno o più conti correnti bancari o postali ai quali affluiscono, obbligatoriamente, le somme riscosse nell'esercizio dell'attività e dai quali sono effettuati i prelevamenti per il pagamento delle spese"
- Co. 4: "I compensi in denaro per l'esercizio di arti e professioni sono riscossi esclusivamente mediante assegni non trasferibili o bonifici ovvero altre modalità di pagamento bancario o postale nonché mediante sistemi di pagamento elettronico, salvo per importi unitari inferiori a 100 euro (la disposizione è soggetta ad una deroga periodica. Pertanto sino al 30.6.08 il suddetto limite è pari ad € 1.000; dall'1.7.2008 al 30.6.2009 lo stesso è pari ad € 500; mentre, solo dall'1.1.2009 entrerà in vigore la normativa ordinaria)"



Accertamento

- Art. 32, D.p.r. 600/73

I prelevamenti e i versamenti dai c/c bancari per i quali il titolare del medesimo conto non sia in grado di individuare i beneficiari, possono essere posti a base degli accertamenti dell'Ufficio espliciti a norma degli artt. 38, 39, 40 e 41.



Recenti orientamenti di giurisprudenza

- Corte Cass., 7.2.2008, n. 2821
- CTP Macerata, 18.1.2007, n.16



Autotutela - Interpello



Autotutela



Autotutela

- Art. 2 quater D.L. 30.9.1994, conv. con L. 30.11.1994 n. 656 e modificato dall'art. 27, L.18.2.1999, n. 28.

L'autotutela consiste nel potere dell'Amministrazione Pubblica di annullare i propri atti che in sede di riesame siano riconosciuti illegittimi od infondati.

Gli atti che possono essere annullati in via di autotutela sono:

- avvisi di accertamento;
- avvisi di liquidazione;
- atti di irrogazione delle sanzioni tributarie;
- atti di diniego di agevolazioni tributare, di diniego di rimborsi, ecc.



Procedimento

- **Su richiesta del contribuente** (a seguito di notifica, in pendenza di giudizio e anche dopo che l'atto è divenuto definitivo – neppure il giudicato impedisce del tutto l'autotutela, purchè il ritiro dell'atto non venga fatto per motivi che contraddicono la sentenza)
- **Disposta d'ufficio**



Possibili rimedi esperibili dall'Amministrazione Finanziaria

- Emanazione di un accertamento con adesione
- Conciliazione giudiziale in ipotesi di pendenza di giudizio di primo grado
- Riconoscere la fondatezza del ricorso o non impugnare la sentenza sfavorevole
- Annullare in tutto o in parte l'atto



Recenti orientamenti giurisprudenziali

Favorevoli all'impugnabilità del provvedimento

- Cass., 27 marzo 2007, n. 7388

In tema di contenzioso tributario, e con riferimento all'impugnazione degli atti di rifiuto dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, il sindacato del giudice deve riguardare, ancor prima dell'esistenza dell'obbligazione tributaria, il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui esso è suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali, né l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario, ma solo la verifica della legittimità del rifiuto dell'autotutela, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che, ai sensi dell'art. 2-quater del decreto-legge 20 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'art. 3 del d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, ne giustificano l'esercizio. Ove il rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione è tenuta ad adeguarsi alla relativa pronuncia, potendo altrimenti esperirsi il rimedio del ricorso per ottemperanza, il quale, peraltro, non attribuisce alle commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito.



Recenti orientamenti giurisprudenziali

Contrari all'impugnabilità del provvedimento

- Cass., 1.12.2004, n. 22564

La Cassazione con tale sentenza, ha statuito che rappresenta presupposto di ammissibilità del ricorso alle commissioni tributarie è l'impugnazione di uno degli specifici atti tassativamente elencati nell'articolo 19 del Dlgs n. 546/1992, tra i quali l'atto impositivo e il provvedimento di diniego (esplicito o implicito) dell'istanza di rimborso.

Deve, pertanto, ritenersi inammissibile, per difetto di un presupposto processuale, il ricorso proposto avverso un atto non contemplato tra quelli impugnabili dalla disposizione su richiamata, quale il provvedimento di parziale rettifica di un rimborso, adottato dall'Amministrazione finanziaria in via di autotutela a seguito di istanza del contribuente; in buona sostanza, non è ricorribile avanti alla giustizia tributaria il provvedimento di autotutela con cui l'ufficio, accogliendo solo in parte l'istanza del contribuente, provvede alla parziale rettifica di un precedente atto di rimborso di somme dovute al contribuente stesso (nel caso di specie riconoscendo il diritto agli interessi solo da una certa data e negando gli interessi anatocistici).



Interpello



Interpello

- Art. 11 e 19, L. 212/2000 (Statuto del contribuente)

Se vi sono "obiettive condizioni di incertezza" nella normativa, è possibile rivolgere un quesito all'amministrazione finanziaria, che deve rispondere entro 120 giorni. Se la risposta non arriva entro questo termine si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione prospettata dal contribuente (si applica, cioè, il c.d. "silenzio-assenso"). E' nullo qualunque atto emanato in difformità dalla risposta o dall'interpretazione desunta in base al silenzio-assenso.



Interpello Ordinario

Ogni contribuente, prima di affrontare un adempimento fiscale, ha diritto di interpellare l'ufficio fiscale per conoscere preventivamente il parere di questo in merito al modo con cui egli dovrà realizzare l'adempimento in questione. Il parere reso dall'Agenzia delle Entrate è impegnativo per gli uffici del Fisco. In questo modo al contribuente è assicurato di poter conoscere anticipatamente in che modo la regola generale stabilita dalla legge si dovrà interpretare con riferimento alla specifica situazione che si crea per il caso concreto che lo riguarda.

Il vantaggio per il contribuente è di poter ottemperare ai propri doveri con la tranquillità di sapere anticipatamente in base a quale linea interpretativa saranno effettuati i controlli del Fisco, nel momento in cui questo sarà eventualmente chiamato a verificare in futuro il corretto adempimento degli obblighi fiscali del contribuente.



Interpello speciale

L'interpello "speciale" riguarda la possibilità di ottenere un parere preventivo da parte del Fisco in merito a un limitato elenco di casistiche fiscali stabilito per legge. Si tratta di un numero chiuso di casi particolari che riguardano per lo più le imprese.

In particolare, l'interpello "speciale" consente di conoscere in anticipo il parere del Fisco in ordine al carattere elusivo o meno di alcune tipologie di operazioni economiche che sarebbero in teoria, idonee a realizzare un'elusione fiscale.



Interpello correttivo

decreto ministeriale n. 259 del 1998

E' una forma di interpello che, al di là del meccanismo procedurale similare, basato sul valore impegnativo della risposta data dall'ufficio su istanza del privato, è sensibilmente diverso sia dall'interpello "ordinario" che da quello "speciale".

Con questa procedura, infatti, è consentito al contribuente di rivolgersi al Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate per chiedere la disapplicazione, nei riguardi del proprio caso concreto, di particolari disposizioni tributarie che, per prevenire in linea generale comportamenti elusivi, sono di tipo restrittivo o repressivo: come a esempio le disposizioni che sacrificano il riconoscimento di talune detrazioni d'imposta o la deducibilità di alcuni costi dal reddito d'impresa.



Recenti orientamenti giurisprudenziali

- Ctp di Lecce, 15.4.2008 n. 93

Impugnabilità diniego di interpello disapplicativo società di comodo, ex art. 19, co. 1, lett. h), D.Lgs. 546/92 (Diniego o revoca di Agevolazioni)

Saluti a tutti e buon lavoro

ppistone@mclink.it

