



SDD Servizi
Servizi e Soluzioni per l'Impresa

NOTIZIARIO

Nr 18/2016

ARGOMENTI

- Piano Nazionale Industria 4.0
- Deducibilità costi Black List
- Consolidato nazionale
- Deducibilità spese mediche per soggetti con grave invalidità
- Credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo
- Patent Box
- Aliquota ammortamento fotovoltaico

APPROFONDIMENTI

- Assegnazione beni ai soci chiarimenti circolare 37/E
- Novità introdotte con Legge Europea 2015

IN BREVE

Piano Nazionale Industria 4.0

E' stato presentato il Piano Nazionale Industria 4.0, che probabilmente sarà inserito nella prossima legge di bilancio. Tale piano, comprende diversi incentivi agli investimenti innovativi tra cui:

- ◆ l'iper-ammortamento al 250% sugli Investimenti in tecnologie Agrifood e a supporto dell'ottimizzazione dei consumi energetici;
- ◆ la proroga del super-ammortamento con aliquota al 140%;
- ◆ un credito d'imposta alla ricerca con aliquota al 50% fino a 20 milioni di euro.

Deducibilità dei costi black-list

L'Agenzia delle Entrate, con la **circolare 39** ha chiarito che dal periodo d'imposta 2016 la deducibilità dei costi per le operazioni intercorse con Paesi a fiscalità privilegiata dice addio al concetto di black list. Infatti tali operazioni seguono i principi di deducibilità ordinari e pertanto la lista contenuta nel decreto ministeriale del 23 gennaio 2002, pur non formalmente abrogata dalla legge di Stabilità, perde ogni valenza in quanto ormai superata.

Consolidato nazionale

L'Agenzia delle Entrate con la **Circolare 40** ha fornito chiarimenti sulla disciplina del Consolidato Nazionale. In particolare sono stati precisati i requisiti che una stabile organizzazione di un soggetto non residente deve possedere per assumere la veste di consolidante e di consolidata.

Deducibilità spese mediche per soggetti con grave invalidità

Con la **Risoluzione 79** l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in merito alla deducibilità delle spese mediche per i soggetti con grave invalidità o menomazioni sostenute dai familiari:

- ◆ la certificazione rilasciata ai sensi della legge 104 del 1992 è sufficiente,
- ◆ ma il riconoscimento dell'invalidità civile non è sufficiente e pertanto per fruire della deduzione occorre accertare la grave e permanente invalidità o menomazione.

Credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo

La **Risoluzione 80** dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non danno diritto al credito d'imposta le attività di ricerca e sviluppo dedite alla creazione di corsi di formazione con un forte contenuto innovativo.

Patent Box

Nella **Risoluzione 81** l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il mancato perfezionamento della registrazione del marchio, causato dai procedimenti di opposizione promossi da terzi, non preclude all'avvio delle procedure per l'ammissibilità al regime agevolato del patent box a condizione che il richiedente esibisca le ricevute rilasciate dagli uffici competenti con la relativa documentazione.

Aliquota ammortamento fotovoltaico

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha affermato la non applicabilità della percentuale di ammortamento del 9% agli impianti fotovoltaici ed eolici, smentendo la recente interpretazione dell'Associazione italiana dottori commercialisti. Il MEF ha attribuito il coefficiente di ammortamento del 9% ai soli impianti fotovoltaici qualificabili come beni mobili, mentre per tutti gli altri impianti si deve applicare il coefficiente del 4%.

APPROFONDIMENTI

Assegnazione beni ai soci chiarimenti circolare 37/E

La Legge di Stabilità 2016 (art. 1 commi da 115 a 120 L. 208/2015) ha introdotto:

- ♦ **l'assegnazione/cessione agevolata** di beni ai soci, e la trasformazione agevolata in società semplice;
- ♦ **l'estromissione agevolata** dell'immobile strumentale da parte dell'imprenditore individuale.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta in merito offrendo importanti chiarimenti, dapprima con la Circolare 26/E del 01.06.2016, e infine con la **Circolare 37/E del 16.09.2016**.

Si ricorda, inoltre, che con la Risoluzione 73/E del 13.09.2016 l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo da utilizzare per il versamento dell'imposta sostitutiva.

La scadenza fissata per tali procedure è rimasta il 30 settembre, sebbene fosse stata auspicata una proroga. Attualmente la stampa specializzata preannuncia una riapertura con la Legge di Bilancio 2017.

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI CHIARIMENTI CIRCOLARE 37/E/2016	
TRATTAMENTO CONTABILE E RIFLESSI FISCALI ASSEGNAZIONE	L'assegnazione agevolata dei beni ai soci comporta la necessità di annullare le riserve contabili in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Pertanto è possibile fruire della disciplina agevolativa solo se vi siano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione.
	Nel caso di beni iscritti tra le immobilizzazioni , la differenza tra il valore attribuito al bene e il suo valore netto contabile può generare l'iscrizione a conto economico di una plusvalenza. Questa plusvalenza: ♦ non assume rilevanza fiscale, e dunque non è soggetta ad Irpef, Ires od Irap; ♦ pur non essendo imponibile concorre alla formazione del risultato dell'esercizio, e confluisce pertanto in una riserva di utili che resta assoggettata all'ordinario trattamento fiscale se distribuita; ♦ assume rilevanza, insieme agli altri componenti positivi del reddito, ai fini dell'applicazione della disciplina degli interessi passivi (art. 96 del T.U.I.R., calcolo del R.O.L.) e della disciplina delle spese di rappresentanza (art. 108, comma 2 del T.U.I.R., che prende a riferimento il volume dei ricavi dell'attività caratteristica).
	Nel caso di assegnazione di un bene merce le considerazioni sviluppate in precedenza restano valide. Pertanto, la differenza positiva tra valore di assegnazione e valore contabile del bene merce dà luogo ad un componente positivo del reddito (nel caso specifico un ricavo). Trattandosi di assegnazione agevolata, questo componente positivo del reddito: ♦ non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa e dell'Irap; ♦ confluisce in una riserva di utili soggetta al regime ordinario delle riserve; ♦ assume rilevanza ai fini delle discipline della deduzione degli interessi passivi e della deduzione delle spese di rappresentanza.
	L'assegnazione di un bene iscritto tra le immobilizzazioni può generare anche un componente negativo del reddito, perché il valore attribuito dai soci al bene potrebbe essere inferiore al valore contabile. In questo caso la minusvalenza : ♦ non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa; ♦ assume rilevanza ai fini Irap sulla base del principio della presa diretta di bilancio; ♦ riduce il "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi. Nel caso di un bene merce che realizza un componente negativo di reddito, il differenziale negativo rilevato contabilmente (ricavi - costi): ♦ assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa (purché il componente positivo sia determinato pari al valore normale art. 9 TUIR), ♦ assume rilevanza ai fini Irap (principio della presa diretta di bilancio); ♦ riduce il "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi.

	A seguito dell'assegnazione è necessario annullare le riserve in misura pari al valore contabile attribuito al bene. Tale valore può essere diverso da quello normale/catastale assunto ai fini fiscali. Per consentire la fuoriuscita di beni, la società può liberare - tra le riserve utilizzabili - quelle in sospensione d'imposta, per le quali va effettuato un ulteriore versamento a titolo d'imposta sostitutiva pari al 13%. L'imposta si applica sull'ammontare delle riserve annullate, ancorché diverse dal valore normale/catastale del bene. Le riserve in sospensione d'imposta: ◆ possono essere liberate per un importo non superiore a quello contabile, utilizzato per l'assegnazione; ◆ vanno utilizzate dopo aver annullato le altre riserve (di utili e/o capitali) già disponibili. La presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili (ex art. 47 comma 1 TUIR) è disapplicata con riferimento all'assegnazione agevolata, per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva.
ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA: PRECISAZIONI	Per beneficiare della disciplina della cessione agevolata, è necessario che i soci risultino iscritti nel libro dei soci alla data del 30.09.2015. Per le società non obbligate alla tenuta del libro soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci deve essere provata con idoneo titolo avente data certa, come ad esempio l'atto di trasferimento della partecipazione. Non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti reali afferenti i beni, quali, ad esempio, il diritto di usufrutto/nuda proprietà ovvero i diritti edificatori. Ciò non significa che vi siano preclusioni ad assegnare o cedere il bene. Pertanto, ad esempio, la società può beneficiare della disciplina agevolativa qualora: ◆ sia titolare di un diritto reale (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto il bene al socio) e assegni/ceda definitivamente il bene al socio, "liberandosi" del suo diritto reale; ◆ abbia la piena proprietà del bene e assegni/ceda ai soci i diversi diritti reali (ad esempio l'usufrutto ad un socio e la nuda proprietà ad un altro socio). Se il valore normale/catastale dei beni assegnati è inferiore al costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile per la determinazione dell'imposta sostitutiva è pari a zero e la minusvalenza, prodotta dall'assegnazione di beni diversi da quelli merce, non è deducibile. In presenza di assegnazione sia di beni merce che di beni iscritti tra le immobilizzazioni, le componenti negative di reddito derivanti dall'assegnazione di beni merce devono essere utilizzate per ridurre le componenti positive sulle quali va applicata l'imposta sostitutiva. Nel caso di beni che fanno parte di un complesso aziendale dato in affitto poiché nell'azienda essi perdono la loro individualità, l'applicazione della disciplina agevolata è consentita solo se, prima dell'assegnazione o cessione, essi non rientrano più nel contratto di affitto di azienda. Pertanto: ◆ non è possibile assegnare / cedere un singolo bene facente parte del contratto d'affitto d'azienda, in quanto detto contratto ha ad oggetto una universalità di beni. Ciò anche nel caso in cui la società svolga l'attività di affitto d'azienda in via esclusiva / prevalente; ◆ è possibile assegnare/cedere singoli beni ricompresi nel contratto d'affitto d'azienda se gli stessi, prima dell'assegnazione/cessione, non rientrano più nel contratto d'affitto del complesso aziendale.
EFFETTI FISCALI IN CAPO AI SOCI	In relazione alle riserve in sospensione d'imposta, l'imposta sostitutiva del 13% si applica per ogni tipo di utilizzo, oppure solo in caso di distribuzione, a seconda delle previsioni della disciplina da cui è scaturita la riserva. In ogni caso, il pagamento del 13% è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari (che quindi non sconteranno alcuna imposizione sulla riserva distribuita). Questa irrilevanza fiscale in capo al socio opera a condizione che la riserva non sia già stata utilizzata in precedenza ai fini della determinazione del reddito del socio. In particolare i soci di società di persone non possono fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione (una volta al momento della rivalutazione che ha prodotto la riserva in sospensione d'imposta, ed una seconda volta al momento del pagamento del 13%). Il socio di società di capitali assegnatario, indipendentemente dall'entità delle riserve annullate contabilmente, assoggetterà a tassazione come dividendo il valore normale/catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati ad imposta sostitutiva. Questi importi sono pari alla differenza tra valore normale/catastale del bene e costo fiscalmente riconosciuto, oltre che all'entità delle riserve in sospensione d'imposta annullate per consentire l'assegnazione ai soci.

	Per i soci di società di persone/società di capitali trasparenti ex art. 115 e 116 TUIR è irrilevante l'importo già assoggettato a tassazione da parte della società (imposta sostitutiva). Il socio assegnatario, ai fini della rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, deve incrementare il costo "originario" dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva e poi ridurlo in misura pari agli utili "ricevuti" (pari al valore normale / catastale del bene agevolato). Nel caso in cui, nelle società di persone, il valore normale/catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione aumentata della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, l'eccedenza è tassata in capo al socio assegnatario, quale utile, "nei modi ordinari" (eventualmente tassabile separatamente). La stessa tassazione in capo al socio potrebbe verificarsi anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da società in contabilità semplificata. Il costo fiscale della partecipazione del socio in contabilità semplificata va determinato in via extracontabile con le modalità previste dall'art. 68, comma 6, TUIR.
PASSAGGIO DAL REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATO A QUELLO ORDINARIO	Per i soggetti in contabilità semplificata la rivalutazione, che più di frequente porta alla creazione di riserve in sospensione d'imposta, genera riserve libere da vincoli, che cioè possono essere distribuite senza preclusioni. L'eventuale passaggio in contabilità ordinaria dei soggetti in semplificata, che abbiano effettuato una rivalutazione, non ha effetto su queste particolari riserve, che pertanto restano "libere" e non devono essere assoggettate al pagamento dell'imposta sostitutiva del 13% se distribuite nel corso di una procedura di assegnazione agevolata.
ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA: CONSEGUENZE FISCALI	L'assegnazione e la cessione agevolata hanno molte regole in comune, quali ad esempio la stessa imposta sostitutiva, lo stesso ambito oggettivo di applicazione e le stesse modalità di versamento dell'imposta. Come già visto per l'assegnazione dei beni, anche nel caso di cessione si potrebbe rilevare una plusvalenza contabile (per i beni iscritti tra le immobilizzazioni) / differenziale positivo di reddito (nel caso di beni merce) che, incrementando l'utile d'esercizio 2016, può confluire tra le riserve disponibili del patrimonio netto. La distribuzione di tali riserve: ◆ per le società di persone ridurrà costo fiscale della partecipazione del socio; ◆ per le società di capitali sarà tassata in capo ai soci con le regole ordinarie previste per i dividendi, al netto, però, dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva. In caso di minusvalenza essa è deducibile dal reddito d'impresa, così come lo è ai fini Irap, secondo le ordinarie regole. Se sono effettuate più cessioni agevolate, alcune delle quali danno luogo a plusvalenza, altre a minusvalenza, è ammessa la compensazione al fine di determinare un'unica base imponibile sulla quale corrispondere l'imposta sostitutiva dell'8 o del 10,5%. Vi sono però delle differenze tra l'assegnazione e la cessione, che scaturiscono dalla diversa natura dell'operazione: ◆ diversamente dall'assegnazione, in caso di cessione di beni diversi da quelli merce, l'eventuale minusvalenza assume rilevanza ai fini IRES e IRAP; ◆ in caso di assegnazione di beni immobili è possibile determinare la plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva prendendo a riferimento il valore normale / catastale dei beni. In caso di cessione tali valori (normale / catastale) assumono rilevanza solo se superiori al corrispettivo; ◆ mentre nell'assegnazione il costo fiscalmente riconosciuto del bene da assumere in capo al socio corrisponde al valore normale/catastale assunto dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva, nella cessione il costo fiscalmente riconosciuto del bene in capo al socio è pari al corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva. In conclusione la scelta tra assegnazione e cessione dei beni ai soci "<i>potrebbe determinare degli effetti fiscali differenti in capo ai soci e alla società</i>". In tale contesto, secondo l'Agenzia, la scelta tra assegnazione e cessione agevolata non può mai essere contestata ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n.212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), poiché rappresenta una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore.
ASSEGNAZIONE DI BENI NEL CASO DI RECESSO SOCI	La disciplina dell'assegnazione agevolata è applicabile a tutte le fattispecie regolate dal codice civile, pertanto anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o liquidazione. Nel caso del recesso di un socio di società di persone, per regola generale la somma corrisposta dalla società al socio è costituita:

	◆ da una componente che rimborsa la quota di capitale sociale; ◆ e da una seconda componente che rimborsa il maggior valore economico del complesso aziendale rispetto al valore nominale (c.d. differenza da recesso). Questa seconda componente è deducibile dal reddito della società, poiché trova corrispondenza nei plusvalori latenti del patrimonio sociale, che danno luogo a tassazione ove realizzati (in questo modo si evita la doppia tassazione prima in capo al socio recedente e poi in capo ai soci restanti). La regola della deducibilità della differenza da recesso non vale nel caso in cui il recesso avvenga con l'assegnazione agevolata di un bene, perché nel caso il plusvalore latente non resta nella società, ma si trasferisce al socio insieme al bene: pertanto, non si realizza il fenomeno della doppia imposizione sui medesimi valori, e la differenza da recesso non è deducibile.
CASI PARTICOLARI DI ASSEGNAZIONE	In caso di fusione o scissione, le regole dell'assegnazione e della cessione agevolata restano applicabili. Ciò significa che la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni, possono procedere all'assegnazione dei beni anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, purché: ◆ questi ultimi abbiano rivestito la qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30.09.2015; ◆ i beni da assegnare non siano strumentali per destinazione. Le stesse considerazioni valgono in caso di conferimenti d'azienda effettuati in regime di continuità fiscale. In caso di assegnazione di beni oggetto di rivalutazione ai sensi dell'articolo 1, commi da 140 a 146, della legge 147/2013 (Finanziaria 2014): ◆ il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione è riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere dall'esercizio che inizia, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, l'1.1.2016; ◆ il realizzo del bene rivalutato nel corso del periodo di "sospensione" (ossia anteriormente al 2017 per un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare) comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione con la conseguenza che: ✓ le plus/minusvalenze saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione; ✓ è riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti. La fuoriuscita agevolata del bene dal patrimonio dell'impresa nel periodo 2016 (e, quindi, nell'ultimo periodo di sospensione degli effetti fiscali della rivalutazione) non determina una ipotesi ordinaria di assegnazione per la quale è previsto il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione. Pertanto in caso di assegnazione agevolata la società: ◆ beneficerà del maggior valore fiscale precedentemente rivalutato; ◆ verserà l'imposta sostitutiva: ✓ dell'8% - 10,5% sulla differenza tra il valore normale / catastale del bene e il nuovo costo fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione effettuata; ✓ del 13% qualora siano annullate riserve in sospensione.
BASE IMPONIBILE IVA DELL'ASSEGNAZIONE AGEVOLATA	La base imponibile dell'Iva nelle assegnazioni, come in generale nelle operazioni senza corrispettivo, è data dal prezzo di acquisto o prezzo di costo del bene, determinato nel momento dell'operazione (art. 13, comma 2, lett. c) del D.P.R. 633/72). La sentenza della Corte di Giustizia n. C-229/2015 ha ribadito la correttezza di questo principio, chiarendo che il presupposto di applicazione dell'imposta in caso di operazione senza corrispettivo è autonomo rispetto alle regole sulla rettifica della detrazione, con la conseguenza che l'assegnazione configura una nuova operazione, sulla quale applicare l'Iva anche oltre il termine (decennale per i beni immobili) previsto per la rettifica della detrazione. Quanto alla definizione di prezzo di acquisto o di costo, è pacifico che esso non comprende il ricarico praticato sul mercato in caso di vendita, e corrisponde, invece, al valore residuo del bene al momento dell'operazione senza corrispettivo. Qualora non vi fosse un prezzo di acquisto di riferimento, come nel caso di immobili costruiti dal soggetto che effettua l'operazione, si può fare riferimento al costo di beni simili, facendo in qualche modo rivivere il valore normale, cui nella recedente versione dell'articolo 13 del D.P.R. 633/72 era obbligatorio fare riferimento. Soltanto nella predetta situazione (mancanza assoluta del prezzo di acquisto originario o del costo) la base imponibile IVA va determinata <i>"secondo il criterio del prezzo d'acquisto di beni simili (a condizione che esistano beni simili sul mercato) sulla base dei prezzi di mercato per il medesimo tipo di beni al momento della destinazione"</i>

	dell'immobile, evitando l'esame in dettaglio di «quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo»”. In ipotesi diverse il ricorso al “valore di mercato” costituisce una “espressa violazione” del citato art. 13 e pertanto tornano applicabili le regole generali secondo cui la base imponibile è determinata in base al “prezzo di acquisto”, in termini di “valore residuo” dei beni al momento dell'assegnazione. Il prezzo di acquisto non è limitato a quanto sostenuto per acquistare il bene “<i>ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale ... tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo</i>”. La diminuzione di valore da considerare nell'individuazione del “valore residuo” dell'immobile va calcolata di volta in volta tenendo conto delle variabili rilevanti in base alla tipologia dello stesso.
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE PER ASSEGNAZIONI FUORI CAMPO IVA	Al momento dell'assegnazione, se questa è fatta al regime naturale Iva, ovvero quello dell'esenzione, occorre verificare se è passato il periodo di tutela fiscale ex art. 19 bis 2 del D.P.R. 633/72, al fine di riversare, nel caso, parte dell'Iva detratta al momento dell'acquisto. Qualora il bene oggetto di assegnazione sia stato acquistato senza detrazione dell'Iva, e quindi l'assegnazione sia operazione fuori campo, si deve comunque verificare se sia stata detratta l'Iva su interventi di natura incrementativa che non abbiano esaurito la loro utilità al momento dell'operazione: nel caso, infatti, fermo restando che non c'è Iva da riversare sul bene, si dovrebbe effettuare la rettifica delle detrazione solo sulle spese incrementative.
TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE	L'assenza della “qualifica imprenditoriale” in capo alla società semplice, avente ad oggetto la gestione dei beni, comporta che in caso di trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare, si determina la cessazione dell'attività imprenditoriale. Da ciò consegue che, all'atto della trasformazione, la società trasformanda dovrà chiudere la partita IVA.
ASSEGNAZIONE DI TERRENI AGRICOLI SUI QUALI INSISTONO FABBRICATI RURALI	Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva dovuta per l'assegnazione/cessione ai soci di beni immobili, il valore normale può essere determinato utilizzando il valore catastale. Per quanto riguarda i terreni agricoli sui quali insistono fabbricati rurali, la determinazione del valore catastale del terreno ex art. 52 del D.P.R. 131/86 esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, purché si tratti di fabbricati rurali funzionali alle necessità del fondo agricolo. Il reddito dominicale, infatti, sul quale si basa la valorizzazione del terreno, include già la redditività delle costruzioni asservite. L'imposta sostitutiva, quindi, deve essere calcolata partendo dal valore catastale del solo terreno, sempreché i fabbricati che su di esso insistono abbiano i requisiti di cui all'articolo 9 del decreto legge 557/93 (che definisce i requisiti degli immobili rurali).
IMPOSTA DI REGISTRO	Nelle assegnazioni e cessioni agevolate l'imposta di registro è ridotta alla metà; il dimezzamento, però, riguarda solo le aliquote proporzionali, mentre l'imposta, quando deve essere applicata nella misura fissa, non subisce riduzioni. In caso di applicazione dell'imposta di registro proporzionale, il minimo è di 1.000 euro, come da articolo 10, comma 2, del D.Lgs. 23/2011. La base imponibile dell'imposta di registro può essere determinata sulla base del valore catastale del bene da assegnare o da vendere, ma non è ammesso che ciò avvenga ai soli fini dell'imposta di registro. Se, dunque, l'operazione è fatta sulla base del valore normale ai fini delle imposte dirette (ossia dell'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'8 o del 10,5 per cento), il medesimo valore deve essere assunto ai fini dell'imposta di registro. È però consentita, ove ve ne siano i requisiti, l'applicazione della disciplina del prezzo-valore (art. 1, comma 497, della legge 266/2005).

Novità introdotte con la Legge Europea 2015-2016

Con la pubblicazione sulla G.U. 8.7.2016, n. 158 della Legge n. 122/2016, c.d. "Legge Europea 2015 – 2016", contenente una serie di disposizioni per l'adeguamento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'UE, sono state introdotte alcune novità di carattere fiscale.

Tra le più significative vi sono ad esempio le modifiche alla tassazione delle vincite da gioco, alle aliquote IVA applicabili a taluni beni e la revisione del regime applicabile agli acquisti di tartufi di raccoglitori occasionali

Tale legge è **entrata in vigore il 23.7.16** (quindicesimo giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale); tuttavia, come si vedrà successivamente, **per alcune disposizioni sono previste specifiche decorrenze**.

NOVITA' INTRODOTTE CON LA LEGGE EUROPEA 2015-2016	
MODIFICA ALIQUOTE IVA	L'art. 21 della Legge 122/2016, ha modificato le aliquote IVA applicabili alle cessioni di basilico, rosmarino, salvia e origano. Si applica l'aliquota al 5% alle cessioni di: ♦ basilico, rosmarino e salvia, freschi, destinati all'alimentazione (in precedenza assoggettate all'aliquota del 4%); ♦ piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia (in precedenza assoggettate all'aliquota del 10%); ♦ origano a rametti o sgranato (in precedenza assoggettate all'aliquota ordinaria). L'art. 22 della L. n. 122/2016 ha invece modificato la Tabella A allegata al D.P.R. 633/72 in relazione ai preparati per risotto. L'aliquota per tali cessioni viene innalzata dal 4% al 10%. Gli stessi sono stati ricompresi nell'ambito del n. 80) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/72. Le nuove aliquote IVA sono applicabili alle cessioni effettuate a decorrere dal 23.7.2016 (entrata in vigore della Legge n. 122/2016), dando rilievo alla data di consegna / spedizione del bene, fermo restando che, se precedentemente è eseguito il pagamento (parziale o totale) ovvero emessa fattura, l'operazione si considera effettuata alla data del pagamento / emissione della fattura, per l'importo pagato / fatturato (ex art. 6, comma 4, DPR n. 633/72).
RACCOGLITORI OCCASIONALI DI TARTUFI	L'articolo 29 della Legge 122/2016 ha modificato la disciplina italiana prevista per le cessioni di tartufi a un soggetto IVA da parte di un <i>"raccoglitore dilettante od occasionale non munito di partita IVA"</i>. Le modifiche hanno riguardato sia l'Iva sia le imposte dirette. Per quanto riguarda l'Iva: ♦ è stato soppresso il regime IVA speciale applicabile agli acquisti da raccoglitori occasionali di tartufi non titolari di partita IVA in base al quale l'acquirente, soggetto passivo IVA, doveva emettere un'autofattura senza detrarre la relativa IVA; ♦ la dispensa dagli obblighi contabili è limitata ai soli raccoglitori occasionali (non soggetti passivi IVA) e non più anche ai raccoglitori dilettanti; ♦ alle cessioni di tartufi freschi / refrigerati / immersi in acqua salata / solforata / addizionata ma <i>"non specialmente preparati per il consumo immediato"</i>, è applicabile l'aliquota IVA ridotta del 10% (in luogo dell'aliquota ordinaria). Per quanto riguarda le imposte dirette è stato introdotto il nuovo art. 25-quater al DPR 600/73, secondo cui alle somme corrisposte ai raccoglitori occasionali di tartufi le società / ditte individuali devono operare una ritenuta alla fonte: ♦ sull'ammontare del corrispettivo pagato ridotto del 22% a titolo di deduzione forfetaria delle spese di produzione del reddito; ♦ a titolo d'imposta, pari all'aliquota IRPEF del primo scaglione di reddito (23%); ♦ con obbligo di rivalsa. Per espressa previsione di legge la modifiche riguardanti le cessioni di tartufi in commento si applicano "alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2017".

TASSAZIONE VINCITE DA GIOCO	Poiché la Corte di Giustizia Europea ha dichiarato illegittima la norma italiana secondo cui sono imponibili le vincite da giochi d'azzardo realizzate da soggetti residenti in Italia in casinò di altri Stati membri, la Legge 122/2016 ha modificato tale disciplina prevedendo l'imponibilità solo per le vincite realizzate in casinò situati fuori dall'UE o dallo Spazio economico europeo. In particolare l'art. 6 della L. 122/2016 ha modificato l'art. 69 del TUIR ed ha previsto che: ♦ le vincite corrisposte da case da gioco autorizzate in Italia o negli altri Stati dell'UE o in uno Stato aderente allo Spazio economico europeo non concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta. ♦ costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali. E' stato inoltre abrogato l'art. 30, comma 7 del D.P.R. 600/73 secondo cui la ritenuta sulle vincite corrisposte dalle case da gioco autorizzate è compresa nell'imposta sugli spettacoli.
REGIME DIVIDENDI	L'art. 26 della Legge n. 122/2016 ha modificato le modalità di tassazione degli utili di fonte estera, con effetto dall'1.1.2016. In linea di principio, gli utili percepiti da soggetti IRES sono esclusi dalla formazione del reddito della società nella misura del 95% degli utili distribuiti da società ed enti commerciali residenti, e ciò quand'anche gli utili percepiti non siano stati assoggettati a imposta dalla società distributrice. Con i nuovi commi 3-bis e 3-ter dell'art. 89 del TUIR, l'esclusione dal reddito si applica anche: ♦ limitatamente al 95% della quota non deducibile, alle remunerazioni dovute su titoli e strumenti finanziari (art. 44 del TUIR) individuate dall'art. 109, comma 9, lettere a) e b) del TUIR; ♦ alle remunerazioni delle partecipazioni al capitale o al patrimonio e a quelle dei titoli e degli strumenti finanziari dell'art. 44 del TUIR, provenienti da soggetti aventi specifici requisiti di legge. L'applicazione di tale regime di esenzione si applica se si verificano i seguenti requisiti: ♦ si tratta di remunerazioni provenienti da società in cui il percipiente detiene una partecipazione diretta almeno pari al 10% nel capitale dell'emittente in modo ininterrotto da almeno un anno; ♦ l'emittente è una società di capitali o un ente commerciale residente in uno Stato comunitario ed è soggetto all'imposta sulle società in tale Stato Il comma 2 dell'articolo 26 della Legge 122/2016 ha modificato in più parti l'art. 27-bis del D.P.R. 600/73 che si occupa di disciplinare il rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti. In tal senso, è sostituito il comma 1-bis; di conseguenza, l'esclusione dalla ritenuta sui dividendi viene estesa anche alle remunerazioni individuate dall'introdotta comma 3-bis dell'art. 89 del TUIR in misura corrispondente alla quota non deducibile nella determinazione del reddito della società erogante, purché la remunerazione sia erogata a società con i requisiti indicati nel comma 1 dell'art. 27-bis. Per espressa previsione normativa le norme in commento si applicano alle remunerazioni corrisposte a partire dal 1° gennaio 2016.
TASSAZIONE REDDITI DA RISPARMIO	L'art. 28 della Legge n. 122/2016 ha abrogato il D.Lgs. 84/2005, con il quale era stata data attuazione alla direttiva comunitaria 2003/48/CE (abrogata ora dalla direttiva 2015/2060) in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. A decorrere dal 1° gennaio 2016 viene meno l'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte dei

	soggetti “pagatori” di interessi a soggetti residenti in un altro Stato UE che risultano essere i “beneficiari effettivi”. Tuttavia i commi da 2 a 6 dell'art. 28 prevedono le seguenti disposizioni transitorie. Fino al 30.04.2016 le banche, le società di intermediazione mobiliare, Poste italiane Spa, le società di gestione del risparmio, le società finanziarie e le società fiduciarie, residenti nel territorio dello Stato, comunicano all'Agenzia delle Entrate le informazioni relative agli interessi pagati a persone fisiche residenti in un altro Stato membro, che ne siano beneficiarie effettive. Le predette comunicazioni sono effettuate, all'atto della riscossione, anche dalle entità alle quali sono pagati o è attribuito un pagamento di interessi a vantaggio del beneficiario effettivo, se residenti nel territorio dello Stato se diverse da: ◆ una persona giuridica; ◆ un soggetto i cui redditi sono tassati secondo i criteri di determinazione del reddito di impresa; ◆ un organismo di investimento collettivo in valori mobiliari. Continueranno ad applicarsi, con riferimento alle informazioni relative al periodo d'imposta 2015, le disposizioni che obbligano i soggetti pagatori a comunicare all'Amministrazione finanziaria i seguenti elementi informativi: ◆ l'identità e la residenza del beneficiario effettivo; ◆ la denominazione e l'indirizzo del soggetto che effettua la comunicazione; ◆ il numero di conto del beneficiario effettivo o, in assenza di tale riferimento, gli elementi che consentono l'identificazione del credito che produce gli interessi; ◆ gli elementi informativi relativi al pagamento di interessi. Nonostante l'abrogazione del D.lgs. 84/2005 continuano ad applicarsi: ◆ gli obblighi di rilascio dei certificati (da parte dell'Agenzia delle Entrate) al beneficiario effettivo residente nel territorio dello Stato, che può chiedere la non applicazione della ritenuta alla fonte sugli interessi prelevati da Lussemburgo e Austria. L'obbligo rimarrà fino a tutto il 2016; ◆ le norme sul credito d'imposta spettante per l'applicazione della ritenuta prelevata da Austria e Lussemburgo, che continueranno ad applicarsi con riguardo alla ritenuta alla fonte applicata nel 2016 e negli anni precedenti.
MODIFICHE REGIME CONSORZIO AGRARIO	L'art. 23 della Legge n. 122/2016 ha modificato il regime fiscale dei consorzi agrari di cui all'art. 9 della L. n. 99 del 2009, che sono considerati cooperative a mutualità prevalente indipendentemente dai criteri stabiliti dall'art. 2513 c.c., qualora rispettino i requisiti di cui al successivo art. 2514. In tale ambito, viene aumentata dal 40% al 50% la quota minima tassata degli utili netti annuali dei suddetti consorzi agrari, anche se destinati a riserve indivisibili. La restante parte degli utili netti annuali potranno beneficiare dell'esenzione da tassazione solo se destinati: ◆ a riserve indivisibili, ferma restando la tassazione del 10% degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria; ◆ ai fondi mutualistici. Tale nuova normativa si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014. Quindi, per i soggetti c.d. “solari”, si applicherà a partire dal periodo d'imposta 2015.