

CHIARIMENTI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL DECRETO SEMPLIFICAZIONI

Con la Circolare n.31/E del 30 dicembre 2014 l'Agenzia delle entrate fornisce alcuni chiarimenti in ordine alle novità fiscali contenute nel decreto legislativo 21 novembre 2014, n.175 recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale.

Di seguito si segnalano i paragrafi della circolare di interesse notarile, precisando fin d'ora che in merito seguiranno a breve approfondimenti a cura del Settore tributario.

Par.2/2.3 relativi alla disciplina delle spese di vitto e alloggio dei professionisti di cui all'art.10 del decreto

La circolare illustra (anche attraverso uno schema di sintesi circa le differenze di trattamento fino al 2014 e dal 2015) che la nuova formulazione dell'art.54, comma 2, del TUIR, riguardante il trattamento fiscale delle spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente, "applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2015, prevede, invece, che *<le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista>*. La disposizione in esame, a differenza di quella in vigore fino al 2014, non attribuendo carattere di *compensi in natura* a talune prestazioni e somministrazioni (se acquistate direttamente dal committente), introduce una deroga al principio generale secondo il quale costituisce compenso per il professionista il rimborso delle spese da parte del committente ovvero il sostenimento delle spese direttamente da parte del committente. Tale deroga comporta per il professionista la completa irrilevanza dei valori corrispondenti alle prestazioni e somministrazioni, acquistate dal committente, di cui lo stesso professionista ha beneficiato per rendere la propria prestazione, sia quali compensi in natura, sia quali spese per la produzione del reddito (da addebitare in fattura). Per il committente (impresa o lavoratore autonomo), la deducibilità del costo sostenuto per il servizio alberghiero e/o di ristorazione non sarà più subordinata alla ricezione della parcella del professionista e dipenderà dalle regole ordinariamente applicabili alle rispettive categorie reddituali. Per quanto concerne gli adempimenti, nella relazione illustrativa è chiarito che, per effetto della modifica, *"i professionisti (...) non devono 'riaddebitare' in fattura tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo"*.

La circolare precisa che "la disposizione in esame troverà applicazione dal 1° gennaio 2015. Al riguardo rileverà la data della prestazione alberghiera e delle somministrazioni di alimenti e bevande risultanti dai documenti fiscali emessi da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, intestati al committente e con l'indicazione degli estremi del professionista che ha fruito del servizio".

Par.3. Dichiarazione di successione: esoneri e documenti da allegare di cui all'art.11 del decreto

Come già segnalato nel CNN Notizie del 5 dicembre 2014 (est. Lomonaco), cui si rinvia integralmente, con l'art.11 del d.lgs. n.175/2014 sono state modificate alcune disposizioni del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni al fine di perseguire l'obiettivo della semplificazione fiscale riguardo alla dichiarazione di successione. In merito ci si limita a segnalare la precisazione della circolare per cui "in applicazione del principio del *favor rei* dettato dall'articolo 3, comma 2, del D.lgs. n. 472 del 1997, non si darà, tuttavia, luogo all'irrogazioni di sanzioni nei confronti dei soggetti che abbiano omesso di presentare la dichiarazione di successione entro i termini previsti e che, sulla base delle modifiche introdotte con il *decreto* in commento, non risultano più tenuti a detto adempimento".

Par. 4 Abrogazione della comunicazione all'Agenzia delle entrate per i lavori che proseguono per più periodi d'imposta ammessi alla detrazione Irpef delle spese sostenute per la riqualificazione energetica degli edifici, di cui all'art.12 del decreto

L'art. 12 del *decreto* semplifica gli adempimenti previsti per la fruizione della detrazione IRPEF e IRES per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'art. 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sopprimendo l'obbligo di inviare la comunicazione all'Agenzia delle entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta.

Al riguardo la circolare osserva che "la soppressione dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate riguarda:

- i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel 2014 in relazione a lavori che proseguiranno nel 2015;
- i soggetti con il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel periodo di imposta rispetto al quale il termine di 90 giorni scada a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto".

Anche in questo caso viene precisato che "in applicazione del principio espresso dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 (c.d. principio del *favor rei*) devono ritenersi non applicabili le sanzioni indicate nella citata Circolare n. 21/E del 2010 anche in relazione a fattispecie di omesso o irregolare invio della comunicazione commesse prima dell'entrata in vigore del decreto per le quali, alla medesima data, non sia intervenuto provvedimento di irrogazione definitivo".

Par.19.2 Estinzione della società e responsabilità dei liquidatori, di cui all'art.28 del decreto

Come già evidenziato nello Studio n. 550-2014/T, *Profili fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese in presenza di beni immobili non liquidati*, (est. Tassani), pubblicato il 11/12/2014 in CNN Notizie, il comma 4 dell'art. 28 del *decreto* stabilisce che – ai soli fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi – l'estinzione della società, disciplinata dall'art. 2495 del codice civile, produce effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.

In merito la circolare precisa che "trattandosi di norma procedurale, la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del *decreto* in commento".

Inoltre l’Agenzia delle entrate pone in relazione tale modifica con quella del successivo comma 5, che interviene sull’art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 – relativo alla responsabilità ed obblighi degli amministratori, liquidatori e soci – “al fine” – così nella circolare – “di una più compiuta tutela del credito erariale. In particolare, la disposizione in esame prevede una diretta responsabilità dei liquidatori delle società che hanno distribuito utili ai soci – in violazione dell’obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti – relativi all’anno di liquidazione oppure ad anni precedenti, salvo prova contraria. In sostanza, laddove i liquidatori non riescano a dimostrare di aver assolto tutti gli oneri tributari, comprese le ritenute dei lavoratori dipendenti, prima dell’assegnazione dei beni ai soci, ovvero di non aver estinto con precedenza crediti di rango inferiore in danno di quelli tributari, gli stessi rispondono in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta, nei limiti dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. Quindi, rispetto alla precedente formulazione, l’onere probatorio è traslato sul liquidatore (inversione dell’onere della prova). La responsabilità dei soci ed amministratori, invece – già prevista nei limiti delle somme e/o dei beni ricevuti nel corso della liquidazione o nel corso degli ultimi due periodi di imposta anteriori alla messa in liquidazione, fatte salve ulteriori responsabilità – è parametrata al valore dei beni sociali ricevuti, che si presume, salva prova contraria, proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato”.

Inoltre in merito ai successivi commi 6 e 7 del medesimo art.28 si osserva “il comma 6 dell’art. 28 del *decreto* dispone, poi, che dalle disposizioni contenute nei precedenti commi 4 e 5 non discendono, per i contribuenti, obblighi dichiarativi nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti. Da ultimo, il comma 7 modifica l’art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 46 del 1999, che individua le disposizioni del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – recante la disciplina in materia di riscossione – che si applicano alle sole imposte sui redditi. In particolare, viene eliminato il riferimento, ivi previsto, all’art. 36 del citato d.P.R. n. 602 del 1973, avente ad oggetto la responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci dei soggetti IRES per le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, con la conseguenza che il regime di responsabilità avrà ad oggetto tutte le imposte e non più solo le imposte dirette”.

Par. 24/24.3 Allineamento definizioni prima casa IVA-registro di cui all’art.33 del decreto

In questi paragrafi l’Agenzia delle entrate chiarisce la propria interpretazione in merito all’art. 33 del *d.lgs. n.175/2014 che ha* modificato i criteri per individuare le case di abitazione per le quali è possibile fruire dell’agevolazione “*prima casa*” ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, precisando che detta agevolazione è, ora, vincolata alla categoria catastale dell’immobile, non assumendo più alcun rilievo, ai fini dell’individuazione delle case di abitazione oggetto dell’agevolazione, le caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, che contraddistinguono gli immobili “*di lusso*”.

In argomento si rinvia alla già citata segnalazione novità in CNN Notizie del 5 dicembre 2014 (est. Lomonaco).

Si deve tuttavia segnalare che nella circolare l’Agenzia delle entrate, in virtù di un’interpretazione sistematica ritiene di poter superare i difetti di coordinamento legislativo tra la disposizione di cui al n.21) della tabella A) parte II allegata al d.p.r. n.633/1972 e quelle di cui al n.127 –*undecies*) della tabella A) parte III (abitazioni non di lusso o fabbricati Tupini) e quella di cui

al n.39) della tabella A) parte II (appalti relativi alla costruzione di fabbricati Tupini), allegata al medesimo d.p.r.

Al riguardo la circolare afferma che “in base ad un’interpretazione sistematica delle citate disposizioni in materia di trasferimenti immobiliari, deve ritenersi che, ai fini dell’applicazione dell’aliquota IVA del 10 per cento alle cessioni o agli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione diverse dalla “prima casa”, non assume più alcun rilievo la definizione di “abitazione di lusso” di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici 2 agosto 1969 che deve, pertanto, ritenersi superata. In base alle medesime considerazioni, la definizione di case di abitazione “di lusso” di cui al D.M. Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969 deve, altresì, intendersi superata anche ai fini dell’individuazione dei fabbricati o porzioni di fabbricato di cui all’art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (c.d. fabbricati Tupini), la cui cessione, ricorrendo le condizioni previste dal medesimo n. 127-undecies), è soggetta ad IVA con aliquota del 10 per cento. Di conseguenza, l’aliquota IVA del 10 per cento si applica – sussistendo gli altri presupposti richiesti dalla norma – agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) ovvero fabbricati Tupini classificati o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9, effettuati a decorrere dall’entrata in vigore del presente provvedimento. Le cessioni e gli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto immobili classificati o classificabili in queste ultime categorie catastali sono soggetti ad IVA con applicazione dell’aliquota nella misura ordinaria del 22 per cento”.

Analogamente, anche nel caso di prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati Tupini, effettuate nei confronti di soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva vendita o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate al citato n.21), “ai fini dell’individuazione delle abitazioni la cui costruzione può fruire dell’aliquota agevolata prevista per la “prima casa”, nonché ai fini dell’individuazione dei fabbricati Tupini, rileva, in luogo delle caratteristiche dell’abitazione (di lusso secondo il decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969), soltanto la classificazione catastale dell’immobile. In entrambi i casi, deve trattarsi di immobili classificati o classificabili catastalmente in categorie diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9”.

Appare inoltre opportuno segnalare quella precisazione della circolare per cui “qualora in sede di stipula di contratto preliminare di vendita sia stata effettuata la classificazione dell’abitazione come immobile “di lusso” ai sensi del decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, con la conseguente applicazione dell’imposta agli acconti sul prezzo di compravendita con un’aliquota superiore all’aliquota del 4 per cento, è possibile rettificare le relative fatture mediante variazione in diminuzione, ai sensi dell’art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di applicare l’aliquota IVA del 4 per cento sull’intero corrispettivo dovuto (cfr. risoluzione 7 dicembre 2000, n. 187)”.

Valeria Mastroiacovo

Agenzia delle Entrate

CIRCOLARE n. 31/E del 30 dicembre 2014

OGGETTO: Commento alle novità fiscali - Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175. Primi chiarimenti.

Omissis

CAPITOLO I: SEMPLIFICAZIONI PER LE PERSONE FISICHE

Omissis

2. SPESE DI VITTO E ALLOGGIO DEI PROFESSIONISTI (ARTICOLO 10)

L'art. 10 del *decreto* interviene sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo, sostituendo il secondo periodo dell'art. 54, comma 5, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. n. 917 del 1986 (di seguito, TUIR) riguardante il trattamento fiscale delle spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente.

Si ricorda che, in base al primo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, non modificato dal decreto, *“Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta”*.

In base al secondo periodo del medesimo comma, applicabile fino al periodo di imposta 2014, *“Le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura.”*

Con Circolari n. 28/E del 2006, par. 38, e n. 11/E del 2007, par. 7.2 e 7.3, cui si rinvia per approfondimenti, ferma restando la natura di compenso dei rimborsi spese, sono stati specificati gli adempimenti da seguire da parte del committente e del professionista, per consentire al professionista di dedurre integralmente dal reddito di lavoro autonomo le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sostenute dal committente per suo conto. Tali adempimenti prevedono, tra l'altro, il *“riaddebito”* da parte del professionista delle spese sostenute per suo conto dal committente.

La nuova disposizione, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2015, prevede, invece, che *“Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista”*.

La disposizione in esame, a differenza di quella in vigore fino al 2014, non attribuendo carattere di *“compensi in natura”* a talune prestazioni e somministrazioni (se acquistate direttamente dal committente), introduce una deroga al principio generale secondo il quale costituisce compenso per il professionista il rimborso delle spese da parte del committente ovvero il sostenimento delle spese direttamente da parte del committente.

Tale deroga comporta per il professionista la completa irrilevanza dei valori corrispondenti alle prestazioni e somministrazioni, acquistate dal committente, di cui lo stesso professionista ha beneficiato per rendere la propria prestazione, sia quali compensi in natura, sia quali spese per la produzione del reddito (da addebitare in fattura).

Per il committente (impresa o lavoratore autonomo), la deducibilità del costo sostenuto per il servizio alberghiero e/o di ristorazione non sarà più subordinata alla ricezione della parcella del professionista e dipenderà dalle regole ordinariamente applicabili alle rispettive categorie reddituali.

Per quanto concerne gli adempimenti, nella relazione illustrativa è chiarito che, per effetto della modifica, *“I professionisti (...) non devono ‘riaddebitare’ in fattura tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo”*.

Tale precisazione descrive le conseguenze essenziali della modifica normativa sugli *“adempimenti”* da seguire, in base alla disposizione vigente fino al 2014, per fruire della integrale deducibilità delle spese.

Le differenze sono sintetizzate nello schema seguente.

Schema di sintesi delle differenze di trattamento delle spese sostenute dal committente relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande

Fino al 2014: costituisce compenso	Dal 2015: <u>non</u> costituisce compenso
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 fruito del servizio.	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 fruito del servizio.
Il committente: - comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta; - invia al professionista copia della relativa documentazione fiscale. In questo momento il costo non è deducibile per l'impresa committente.	Il committente: - <u>non</u> comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta; - <u>non</u> invia al professionista copia della relativa documentazione fiscale. Il costo è <u>deducibile</u> per il committente in base alle ordinarie regole applicabili alla propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa)
Il professionista: - emette la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate dal committente; - considera il costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le predette condizioni.	Il professionista: - emette la parcella <u>non</u> comprendendo le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande; - considera <u>non</u> deducibili le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande.
L'impresa committente, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.	Il costo è deducibile per il committente in base alle ordinarie regole applicabili alla propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa).

Per espressa previsione, il secondo periodo del comma 1 dell'art. 54 del TUIR si applica solo alle *“prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente”*. Di conseguenza, il regime, ivi stabilito, non troverà applicazione nell'ipotesi in cui tali prestazioni e somministrazioni siano acquistate dal lavoratore autonomo e analiticamente

addebitate in fattura al committente, né nell'ipotesi di prestazioni diverse, quali ad esempio le spese di trasporto, ancorché acquistate direttamente dal committente.

Quale ulteriore effetto della modifica normativa, si fa presente che le prestazioni e somministrazioni in esame, non costituendo compensi in natura, non devono essere considerate nell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta che, in base al comma 5 dell'art. 54 del TUIR, costituiscono la base di commisurazione:

- del limite del 2% di deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, fermo restando la loro deducibilità nella misura del 75 per cento del relativo importo (primo periodo);

- del limite dell'1% di deducibilità delle spese di rappresentanza.

Si precisa, infine, che pur facendo riferimento ai "professionisti", la disposizione in esame deve intendersi generalmente applicabile nella determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del TUIR e, quindi, anche agli "artisti".

2.1 RILEVANZA PER IL COMMITTENTE

L'art. 54, comma 5, primo periodo, del TUIR, concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo, e l'art. 109, comma 5, quarto periodo, del medesimo Testo Unico, concernente la determinazione del reddito d'impresa, prevedono la limitazione al 75% della deducibilità delle spese sostenute per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande.

Al riguardo, si evidenzia che la modifica normativa in esame, stabilendo l'irrilevanza quale compenso in natura delle prestazioni e somministrazioni acquistate dal committente, è diretta a semplificare gli adempimenti in precedenza previsti per dare piena rilevanza fiscale per il professionista delle spese alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande, ma non comporta, per il committente, un trattamento fiscale delle spese in questione peggiorativo rispetto a quello applicabile prima della modifica stessa.

In altri termini, la funzione della spesa deve continuare a ritenersi assorbita dalla prestazione di servizi resa dal professionista beneficiario al committente.

Si ritiene, quindi, che il suddetto limite di deducibilità del 75% non operi per il committente per le spese sostenute per l'acquisto di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, di cui sono beneficiari i professionisti nel contesto di una prestazione di servizi resa al committente, imprenditore o lavoratore autonomo.

Quanto precede presuppone, naturalmente, che sia dimostrabile l'inerenza della spesa rispetto all'attività del committente, l'effettività della stessa e che dalla documentazione fiscale risultino gli estremi del professionista o dei professionisti che hanno fruito delle prestazioni e somministrazioni.

2.2 REDDITI DI LAVORO AUTONOMO NON ABITUALE

Considerata la sostanziale identità tra la nozione di compenso riferibile all'attività di lavoro autonomo professionale e quella riferibile all'attività di lavoro autonomo non abituale di cui alla lett. l) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR (cfr. Circolari nn. 1 del 1973 e 58 del 2001, risoluzioni nn. 20 del 1998, 69 del 2003 e 49 del 2013) si ritiene che la disposizione de qua sia applicabile anche nella determinazione dei redditi diversi derivanti da tali attività occasionali.

Pertanto, gli importi relativi alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiranno compensi in natura e non saranno deducibili dal reddito di lavoro autonomo non abituale. Quanto precede rileva anche nel caso, diverso da quello oggetto della citata risoluzione n. 49 del 2013, in cui l'attività di lavoro autonomo occasionale non sia sostanzialmente gratuita, in quanto è previsto un compenso di importo eccedente le spese sostenute.

2.3 ENTRATA IN VIGORE

In relazione all'entrata in vigore, l'art. 10 del decreto specifica che *“La disposizione di cui al periodo precedente si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015”*.

Dato che la disposizione introdotta dal decreto riguarda la determinazione del reddito di lavoro autonomo, è necessario fare riferimento al periodo di imposta dei titolari di reddito di lavoro autonomo, normalmente coincidente con l'anno solare (persone fisiche e associazioni professionali residenti).

Pertanto, la disposizione in esame troverà applicazione dal 1° gennaio 2015. Al riguardo rileverà la data della prestazione alberghiera e delle somministrazioni di alimenti e bevande risultanti dai documenti fiscali emessi da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, intestati al committente e con l'indicazione degli estremi del professionista che ha fruito del servizio.

3. DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE: ESONERI E DOCUMENTI DA ALLEGARE (ARTICOLO 11)

Con l'art. 11 del *decreto* sono apportate modifiche agli artt. 28, 30 e 33 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (*di seguito*, TUS), al fine di semplificare gli adempimenti in materia di dichiarazione di successione.

In particolare, l'art. 28, comma 6, del TUS, come integrato dall'articolo 11, lettera a), del *decreto*, prevede che: *“Se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento, diverso da quelli indicati all'art. 13, comma 4, e dall'erogazione di rimborsi fiscali, che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa.”*

Coerentemente l'art. 33, comma 1, del TUS – che disciplina le modalità di liquidazione dell'imposta sulle successioni da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate – nel testo modificato dalla lettera c) del citato art. 11 prevede che l'Ufficio *“liquida l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'articolo 28, comma 6, e dell'art. 31, comma 3, nonché dei rimborsi fiscali di cui allo stesso articolo 28, comma 6, erogati successivamente alla presentazione della dichiarazione di successione”*.

Le modifiche degli articoli 28, comma 6, e 33, comma 1, sono dirette a semplificare gli adempimenti dichiarativi degli eredi in presenza di crediti fiscali a favore del *de cuius*. In sostanza, l'erogazione dei rimborsi fiscali dopo la presentazione della dichiarazione di successione non comporta l'obbligo di presentazione della dichiarazione integrativa.

Per effetto di tali modifiche, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, nel liquidare l'imposta di successione dovuta, terrà conto degli eventuali rimborsi fiscali erogati dalla stessa Agenzia delle entrate.

In sostanza, le novità in commento sono dirette ad evitare un ulteriore adempimento a carico dell'erede, quando è la stessa Agenzia delle entrate che provvede, sia alla liquidazione dell'imposta di successione sia all'erogazione dei rimborsi.

Le nuove disposizioni si applicano ai rimborsi non ancora riscossi alla data di entrata in vigore del *decreto*.

L'art. 11 modifica, inoltre, l'art. 28, comma 7, dello stesso TUS, al fine di ampliare i casi di esonero della presentazione della dichiarazione di successione.

Il novellato comma 7 esclude, infatti, l'obbligo di presentare la dichiarazione di successione nei casi in cui l'eredità è *“devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta e l'attivo ereditario ha un valore non superiore a euro centomila e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare”*.

Viene, quindi, innalzato da euro 25.833 ad euro 100.000 il limite di valore dell'attivo ereditario, in relazione al quale non sussiste l'obbligo della presentazione della dichiarazione di successione, al ricorrere delle condizioni di cui al citato art. 28, comma 7.

L'art. 11, lettera b), modifica, infine, l'art. 30 del TUS, che elenca i documenti da allegare alla dichiarazione di successione, inserendo dopo il comma 3, il comma 3-bis, secondo cui *“I documenti di cui alle lettere c), d), g), h) e i) possono essere sostituiti anche da copie non autentiche con la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'articolo 47, del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, attestante che le stesse costituiscano copie degli originali. Resta salva la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di richiedere i documenti in originale o in copia autentica”*.

Si rammenta che i documenti individuati dal citato art. 30, lettere c), d), g), h) e i) sono:

c) la copia autentica degli atti di ultima volontà dai quali è regolata la successione;

d) la copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata dai quali risulta l'eventuale accordo delle parti per l'integrazione dei diritti di legittima lesi;

g) la copia autentica dell'ultimo bilancio o inventario di cui all'art. 15, comma 1, del TUS, e all'art. 16, comma 1, lettera b), nonché delle pubblicazioni e prospetti di cui alla lettera c) dello stesso art. 16 del TUS;

h) la copia autentica degli altri inventari formati in ottemperanza a disposizioni di legge;

i) i documenti di prova delle passività e degli oneri deducibili nonché delle riduzioni e detrazioni di cui agli artt. 25 e 26 del TUS.

Pertanto, in relazione ai predetti documenti - ferma restando la possibilità, da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate di richiedere, ove necessario, i documenti in originale o in copia autentica - il contribuente potrà allegare alla dichiarazione di successione copie non autenticate, unitamente alla dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'art. 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, attestante che le stesse costituiscono copia degli originali, corredata di copia del documento di identità del dichiarante.

Le nuove disposizioni, introdotte dal legislatore per ampliare le ipotesi di esonero dall'obbligo della presentazione della dichiarazione di successione e semplificare le modalità di presentazione di alcuni documenti da allegare alla dichiarazione, si applicano a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto in commento anche con riferimento alle successioni che a tale data risultano già aperte.

In applicazione del principio del *favor rei* dettato dall'articolo 3, comma 2, del D.lgs. n. 472 del 1997, non si darà, tuttavia, luogo all'irrogazioni di sanzioni nei confronti dei soggetti che abbiano ommesso di presentare la dichiarazione di successione entro i termini previsti e che, sulla base delle modifiche introdotte con il decreto in commento, non risultano più tenuti a detto adempimento.

4. ABROGAZIONE DELLA COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER I LAVORI CHE PROSEGUONO PER PIÙ PERIODI DI IMPOSTA AMMESSI ALLA DETRAZIONE IRPEF DELLE SPESE SOSTENUTE PER LA RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI (ARTICOLO 12)

L'art. 12 del *decreto* semplifica gli adempimenti previsti per la fruizione della detrazione IRPEF e IRES per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'art. 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sopprimendo l'obbligo di inviare la comunicazione all'Agenzia delle entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta.

Tale effetto è ottenuto mediante l'abrogazione del comma 6 dell'art. 29 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, che stabiliva, tra l'altro, l'obbligo per i contribuenti interessati alla detrazione di inviare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate nei termini e secondo le modalità previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

Il provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 maggio 2009, nell'approvare il modello di comunicazione, ne prevedeva la presentazione esclusivamente per interventi di riqualificazione energetica che proseguono oltre il periodo d'imposta, al fine di ridurre il numero dei soggetti obbligati all'adempimento.

La comunicazione doveva essere inoltrata in via telematica entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese ovvero, per i soggetti con il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, entro 90 giorni dalla fine del periodo di imposta in cui le spese erano state sostenute.

Con Circolare n. 21/E del 2010, par. 3.5, è stato precisato che l'omesso o irregolare assolvimento dell'adempimento non comporta la decadenza dal beneficio, ma la sola applicazione della sanzione in misura fissa (da euro 258 a euro 2.065) prevista dall'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, nelle ipotesi di omesso o irregolare invio di ogni comunicazione prescritta dalle norme tributarie.

Per quanto evidenziato, la soppressione dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate riguarda:

- i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel 2014 in relazione a lavori che proseguiranno nel 2015;

- i soggetti con il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel periodo di imposta rispetto al quale il termine di 90 giorni scada a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto.

In applicazione del principio espresso dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 (c.d. principio del *favor rei*) devono ritenersi non applicabili le sanzioni indicate nella citata Circolare n. 21/E del 2010 anche in relazione a fattispecie di omesso o irregolare invio della comunicazione commesse prima dell'entrata in vigore del decreto per le quali, alla medesima data, non sia intervenuto provvedimento di irrogazione definitivo.

Omissis

CAPITOLO V: ELIMINAZIONE DI ADEMPIMENTI SUPERFLUI

Omissis

19.2 ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ E RESPONSABILITÀ DEI LIQUIDATORI

Sempre nell'ambito della semplificazione fiscale, il comma 4 dell'art. 28 del *decreto* stabilisce che – ai soli fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi – l'estinzione della società, disciplinata dall'art. 2495 del codice civile, produce effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.

Trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del *decreto* in commento.

Il comma 5 modifica l'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 – relativo alla responsabilità ed obblighi degli amministratori, liquidatori e soci – al fine di una più compiuta tutela del credito erariale.

In particolare, la disposizione in esame prevede una diretta responsabilità dei liquidatori delle società che hanno distribuito utili ai soci – in violazione dell'obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti – relativi all'anno di liquidazione oppure ad anni precedenti, salvo prova contraria.

In sostanza, laddove i liquidatori non riescano a dimostrare di aver assolto tutti gli oneri tributari, comprese le ritenute dei lavoratori dipendenti, prima dell'assegnazione dei beni ai soci, ovvero di non aver estinto con precedenza crediti di rango inferiore in danno di quelli tributari, gli stessi rispondono in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta, nei limiti dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. Quindi, rispetto alla precedente formulazione, l'onere probatorio è traslato sul liquidatore (inversione dell'onere della prova).

La responsabilità dei soci ed amministratori, invece – già prevista nei limiti delle somme e/o dei beni ricevuti nel corso della liquidazione o nel corso degli ultimi due periodi di imposta anteriori alla messa in liquidazione, fatte salve ulteriori responsabilità – è parametrata al valore dei beni sociali ricevuti, che si presume, salva prova contraria, proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato.

Il comma 6 dell'art. 28 del *decreto* dispone, poi, che dalle disposizioni contenute nei precedenti commi 4 e 5 non discendono, per i contribuenti, obblighi dichiarativi nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti.

Da ultimo, il comma 7 modifica l'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 46 del 1999, che individua le disposizioni del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – recante la disciplina in materia di riscossione – che si applicano alle sole imposte sui redditi.

In particolare, viene eliminato il riferimento, ivi previsto, all'art. 36 del citato d.P.R. n. 602 del 1973, avente ad oggetto la responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci dei soggetti IRES per le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, con la conseguenza che il regime di responsabilità avrà ad oggetto tutte le imposte e non più solo le imposte dirette.

CAPITOLO VI: SEMPLIFICAZIONI E COORDINAMENTI NORMATIVI

Omissis

24. ALLINEAMENTO DEFINIZIONE PRIMA CASA IVA – REGISTRO (ARTICOLO 33)

24.1 DEFINIZIONE “PRIMA CASA” – AGEVOLAZIONE IVA

L'art. 33 del *decreto* modifica i criteri per individuare le case di abitazione per le quali è possibile fruire dell'agevolazione “*prima casa*” ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (i.e. applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento agli atti imponibili ad IVA che abbiano ad oggetto detti immobili).

In particolare, per effetto delle modifiche apportate dalla citata disposizione al numero 21) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, l'aliquota IVA del 4 per cento si applica – ricorrendo le ulteriori condizioni previste a tal fine (cfr. Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) – agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) classificate o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle seguenti:

- cat. A/1 - abitazioni di tipo signorile;
- cat. A/8 - abitazioni in ville;
- cat. A/9 - castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici.

L'applicazione dell'agevolazione IVA “*prima casa*” è, dunque, vincolata alla categoria catastale dell'immobile, non assumendo più alcun rilievo, ai fini dell'individuazione delle case di abitazione oggetto dell'agevolazione, le caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, che contraddistinguono gli immobili “*di lusso*”.

L'art. 33 del *decreto* allinea, peraltro, la nozione di “*prima casa*” rilevante ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento alla definizione prevista dalla disciplina agevolativa in materia di imposta di registro (i.e. aliquota nella misura del 2 per cento per i trasferimenti delle case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9).

Pertanto, a decorrere dall'entrata in vigore del decreto, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende fruire dell'aliquota IVA del 4 per cento, deve essere dichiarata la classificazione o la classificabilità catastale dell'immobile nelle categorie che possono beneficiare del regime di favore (cat. A/2 – abitazioni di tipo civile; cat. A/3 – abitazioni di tipo economico; cat. A/4 – abitazioni di tipo popolare; cat. A/5 – abitazioni di tipo ultra popolare; cat. A/6 – abitazioni di tipo rurale; cat. A/7 – abitazioni in villini;

A/11 – abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi), oltre all’attestazione della sussistenza delle ulteriori condizioni prescritte per usufruire dell’agevolazione (cfr. Nota II-bis all’art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131).

Qualora in sede di stipula di contratto preliminare di vendita sia stata effettuata la classificazione dell’abitazione come immobile “*di lusso*” ai sensi del decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, con la conseguente applicazione dell’imposta agli acconti sul prezzo di compravendita con un’aliquota superiore all’aliquota del 4 per cento, è possibile rettificare le relative fatture mediante variazione in diminuzione, ai sensi dell’art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di applicare l’aliquota IVA del 4 per cento sull’intero corrispettivo dovuto (cfr. risoluzione 7 dicembre 2000, n. 187).

Resta inteso che l’agevolazione IVA “*prima casa*” non trova applicazione in relazione ai trasferimenti di immobili non abitativi, quali quelli rientranti nella categoria catastale A/10 – uffici e studi privati.

24.2 CESSIONI DI CASE DI ABITAZIONE DIVERSE DALLA “PRIMA CASA”

Il numero 127-*undecies*) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 prevede l’applicazione dell’aliquota IVA del 10 per cento agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) non “*di lusso*” secondo i criteri di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969 per le quali non ricorrono le condizioni previste per l’applicazione dell’agevolazione “*prima casa*”, richiamate dal numero 21) della Tabella A, parte II, allegata al medesimo d.P.R. n. 633 del 1972.

L’art. 33 del decreto legislativo in commento non ha coordinato il numero 127-*undecies*) con la nuova formulazione del numero 21) della parte II della medesima Tabella.

Il citato numero 127-*undecies*), infatti, ai fini dell’individuazione delle abitazioni “*di lusso*”, fa ancora riferimento alle caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969.

Tuttavia, dall’espresso richiamo al numero 21), si evince che l’applicazione dell’aliquota del 10 per cento presuppone che oggetto del trasferimento sia un immobile avente la medesima natura/classificazione catastale di quelli che potrebbero potenzialmente fruire dell’agevolazione “*prima casa*”, in presenza di tutte le altre condizioni previste dalla nota II-*bis* all’art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986.

In base ad un’interpretazione sistematica delle citate disposizioni in materia di trasferimenti immobiliari, deve ritenersi che, ai fini dell’applicazione dell’aliquota IVA del 10 per cento alle cessioni o agli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione diverse dalla “*prima casa*”, non assume più alcun rilievo la definizione di “*abitazione di lusso*” di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici 2 agosto 1969 che deve, pertanto, ritenersi superata.

In base alle medesime considerazioni, la definizione di case di abitazione “*di lusso*” di cui al D.M. Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969 deve, altresì, intendersi superata anche ai fini dell’individuazione dei fabbricati o porzioni di fabbricato di cui all’art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (c.d. fabbricati Tupini), la cui cessione, ricorrendo le condizioni previste dal medesimo n. 127-*undecies*), è soggetta ad IVA con aliquota del 10 per cento.

Di conseguenza, l'aliquota IVA del 10 per cento si applica – sussistendo gli altri presupposti richiesti dalla norma – agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) ovvero fabbricati Tupini classificati o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9, effettuati a decorrere dall'entrata in vigore del presente provvedimento.

Le cessioni e gli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto immobili classificati o classificabili in queste ultime categorie catastali sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria del 22 per cento.

24.3 APPALTI RELATIVI ALLA COSTRUZIONE DI FABBRICATI TUPINI

Il n. 39) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA in misura del 4 per cento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 della legge n. 408 del 1949 (c.d. fabbricati Tupini), effettuate nei confronti dei soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva vendita o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel n. 21) (condizioni agevolazioni "*prima casa*").

Anche in tal caso, in forza delle considerazioni espresse nel paragrafo precedente, ai fini dell'individuazione delle abitazioni la cui costruzione può fruire dell'aliquota agevolata prevista per la "*prima casa*", nonché ai fini dell'individuazione dei fabbricati Tupini, rileva, in luogo delle caratteristiche dell'abitazione (di lusso secondo il decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969), soltanto la classificazione catastale dell'immobile.

In entrambi i casi, deve trattarsi di immobili classificati o classificabili catastalmente in categorie diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9.

Omissis