

Fondazione Luca Pacioli



**PRINCIPALI MISURE FISCALI
CONTENUTE NELLA LEGGE 24 DICEMBRE 2007, n. 244**
(Pubblicata nella G.U. n. 300 del 28 dicembre 2007)

Documento n. 1 dell'11 gennaio 2008

SCHEDA DI LETTURA

INDICE

Premessa	Pag.	1
1. INTERVENTI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI		
1.1. Riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni (art. 1, comma 91)	“	2
1.1.1. L'imposta sostitutiva	“	2
1.1.2. Effetti	“	2
1.2. La disciplina delle perdite delle imprese in contabilità semplificata e degli esercenti arti e professioni (art. 1, commi 29 e 30)	“	3
1.2.1. La fase transitoria e l'entrata in vigore della nuova disciplina	“	4
1.2.2. Quadro di sintesi	“	5
1.3. Imprese individuali. Assegnazione agevolata di beni immobili strumentali (Art. 1 comma 37)	“	5
1.3.1. Presupposto soggettivo	“	6
1.3.2. Presupposto oggettivo	“	6
1.3.3. Base imponibile	“	7
1.3.4. L'opzione ed il versamento dell'imposta sostitutiva	“	8
1.4. Le novità riguardanti le società "non operative" (art. 1, commi 128 e 129)	“	9
1.4.1. Le modifiche dei coefficienti	“	10
1.4.2. Lo scioglimento o la trasformazione in società semplice	“	12
1.4.3. Entrata in vigore delle modifiche	“	12
2. INTERVENTI IN MATERIA DI IVA		
2.1. Novità in tema di detrazione IVA: autoveicoli, pedaggi autostradali, telefoni cellulari (art. 1, commi 261)	“	13
2.1.1. L'Iva sui veicoli stradali a motore	“	13
2.1.2. L'Iva sui pedaggi autostradali	“	15
2.1.3. L'Iva sui telefoni cellulari	“	15
2.1.4. Decorrenza delle disposizioni	“	15
2.2. Sanzioni specifiche per le violazioni in materia di reverse charge (art. 1, comma 155)	“	16
2.2.1. La sintesi delle nuove sanzioni	“	18
2.3. Le cessioni degli immobili strumentali e l'applicazione del "reverse charge" (art. 1, commi 156 e 157)	“	18
2.3.1. Il "meccanismo" del reverse charge	“	20
2.3.2. Entrata in vigore delle novità	“	21
2.3.3. Ulteriori modifiche	“	21
2.4. Cessioni di immobili: la solidarietà IVA dell'acquirente (art. 1, commi 164 e 165)	“	22
2.4.1. La procedura di regolarizzazione	“	22
2.4.2. Elementi di criticità e difficoltà di interpretazione	“	22
2.4.3. Entrata in vigore della disposizione	“	23
2.5. Liquidazione IVA di gruppo (art. 1, commi 63 e 64)	“	23
2.5.1. Entrata in vigore	“	24
3. INTERVENTI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO		
3.1. Novità in tema di studi di settore (Art. 1 comma 252)	“	25
3.1.1. Effetti delle modifiche normative	“	25
3.2. Accertamento per le cessioni immobiliari: l'irretroattività del valore normale (art. 1, comma 265)	“	26

PRINCIPALI MISURE FISCALI CONTENUTE NELLA LEGGE 24 DICEMBRE 2007, n. 244

Premessa

Facendo seguito al primo intervento effettuato con il D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, convertito dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, il Parlamento ha approvato la legge 24 dicembre 2007, n. 244 contenente “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (Finanziaria per il 2008)¹.

In questa sede si illustrano gli interventi più rilevanti in materia tributaria adottati con la legge n. 244/07.

Le molte disposizioni introdotte sono state esposte secondo il seguente ordine:

- interventi in materia di imposte sui redditi;
- interventi in materia di IVA;
- interventi in materia di accertamento tributario.

Per talune delle perplessità interpretative suscitate dalle nuove disposizioni si è provveduto a prospettare quella che è sembrata la soluzione più corretta.

Per tali profili sarà utile conoscere anche l'interpretazione che riterrà di fornire in merito l'Agenzia delle entrate.

¹ Pubblicato nel Supplemento ordinario della Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2007.

1. INTERVENTI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

1.1 *Riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni* (art. 1, comma 91)

L'art. 1, comma 91 della Legge Finanziaria 2008 ha riaperto i termini per effettuare la rivalutazione dei terreni (edificabili ed agricoli) e delle partecipazioni da parte delle persone fisiche non imprenditori possedute al 1° gennaio 2008.

Per beneficiare della predetta rivalutazione è necessario:

- procedere alla redazione ed al giuramento di un'apposita perizia di stima entro il 30 giugno 2008;
- versare un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito da calcolarsi sul valore rivalutato entro la data del 30 giugno 2008.

1.1.1. *L'imposta sostitutiva*

La misura dell'imposta sostitutiva è pari al 4 per cento laddove abbia ad oggetto la rivalutazione di aree edificabili, agricole e partecipazioni qualificate, che si riduce al 2 per cento nel caso in cui l'oggetto della rivalutazione sia costituito da partecipazioni non qualificate. Non sono però ammesse alla rivalutazione le partecipazioni negoziate nei mercati regolamentati.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva può essere effettuato, oltre che in un'unica soluzione, anche in tre rate di eguale importo, con la corresponsione degli interessi al tasso del 3 per cento, pagamento da effettuarsi entro il :

- 30 giugno 2008 (I rata);
- 30 giugno 2009 (II rata);
- 30 giugno 2010 (III rata).

1.1.2. *Effetti*

La rideterminazione del valore delle aree e delle partecipazioni così effettuata produce i relativi effetti fiscali in termini di minore tassazione delle plusvalenze realizzate, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. a) e b) del D.P.R. n. 917/1986, in caso di cessione degli stessi immobili o delle partecipazioni. A seguito della rivalutazione, infatti, il nuovo valore del terreno (o della partecipazione) assume la natura di prezzo di acquisto dello stesso, da considerare in diminuzione del corrispettivo ottenuto al momento della cessione, ai fini della quantificazione delle plusvalenze realizzate.

Ai fini dell'effettuazione dei versamenti l'Agenzia delle entrate dovrà stabilire i nuovi codici tributo in quanto quelli disponibili riguardano il valore dei beni posseduti al 1° gennaio 2005.

Un punto particolarmente delicato riguarda la scelta se rivalutare o meno i beni posseduti al 1° gennaio 2008 che in precedenza hanno già beneficiato dell'analoga rivalutazione. Il contribuente dovrà considerare quanto affermato in proposito dall'Agenzia delle entrate. Nelle circolari 9 maggio 2003, n. 27/E e 4 agosto 2004, n. 35/E, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che in questi casi l'imposta fosse dovuta per intero sul valore rivalutato, con la possibilità di esercitare il diritto al rimborso dell'imposta pagata in precedenza.

Per quanto riguarda gli effetti della rivalutazione, deve essere ricordato come il valore dei terreni agricoli ed edificabili risultante dalla perizia di stima, costituisce anche valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

Tale previsione è contenuta nell'art. 7 della Legge n. 448/2001.

Il valore minimo, invece, non vale agli effetti dell'Iva.

1.2 La disciplina delle perdite delle imprese in contabilità semplificata e degli esercenti arti e professioni *(art. 1, commi 29 e 30)*

L'art. 1, comma 29 della Legge Finanziaria 2008 ha abrogato completamente le modifiche introdotte dal D.L. n. 223/2006 riguardanti le modalità di utilizzo delle perdite delle imprese in contabilità semplificata (art. 66 Tuir) e degli esercenti arti e professioni.

E' stato modificato completamente l'art. 8 Tuir reintroducendo il "doppio" regime applicabile fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006.

La modifica ha però efficacia dal 1° gennaio 2008. Si pone, pertanto, il problema di gestire la fase transitoria e stabilire la "sorte" delle perdite maturate e non ancora utilizzate nel biennio 2006/2007 (vedi successivo par. 1.2.1).

In sintesi, le imprese in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi:

- hanno nuovamente la possibilità di compensare le perdite sofferte con redditi eventualmente posseduti di altra natura (es: redditi da lavoro, redditi di fabbricati, etc);
- perdono la possibilità di riportare "a nuovo" nei cinque esercizi successivi le perdite residue dopo averle utilizzate in compensazione. Non è quindi più possibile fruire della c.d. compensazione "verticale" con redditi della stessa categoria prodotti negli esercizi successivi.

La reintroduzione dei due distinti regimi, già applicabili con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006, trova applicazione anche per quanto riguarda le perdite imputate per "trasparenza":

- ai soci di società in nome collettivo;
- ai soci di società in accomandita semplice;
- agli associati di associazioni professionali.

Pertanto, la perdita imputata secondo il regime di “trasparenza” ad un socio di una società in nome collettivo (in contabilità semplificata) può essere utilizzata in compensazione nello stesso esercizio in cui è maturata con i redditi aventi diversa natura da questi eventualmente posseduti (di fabbricati, diversi, etc). La parte che eventualmente residua dopo aver effettuato la predetta compensazione non potrà essere più utilizzata, neppure negli esercizi successivi.

Tale principio, relativo all’utilizzo delle perdite, trova però una limitazione nell’ambito delle società in accomandita semplice: secondo quanto disposto dall’art. 8, comma 2, ultimo periodo Tuir, “per le perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l’ammontare del capitale sociale, la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari”.

1.2.1. La fase transitoria e l’entrata in vigore della nuova disciplina

Un punto delicato, che potrà determinare dubbi applicativi, è rappresentato dalla gestione della “fase transitoria”. Le difficoltà interessano le perdite maturate nel periodo 2006/2007 non utilizzate e riportate “a nuovo” negli esercizi successivi. Trattandosi di perdite maturate in periodi d’imposta durante i quali trovava applicazione solo la compensazione c.d. “verticale” (perdite e redditi aventi la medesima natura) dovrebbero continuare ad applicarsi le precedenti regole. Deve, pertanto, escludersi che il contribuente possa utilizzarle in compensazione con redditi aventi diversa natura ancorché tale compensazione di tipo “orizzontale” venga effettuata dopo il 1° gennaio 2008, cioè dopo il cambiamento della disciplina intervenuto ad opera della Finanziaria 2008.

Non sarà ad esempio possibile utilizzare in compensazione la perdita di un’impresa individuale maturata nel 2007 e pari a 20.000 euro, con un reddito di fabbricati conseguito nel periodo d’imposta 2008 e pari a 6.000 euro. Il contribuente dovrà assolvere le imposte per intero su 6.000 euro e continuare a “riportare a nuovo” negli esercizi successivi la perdita non utilizzata ed ancora ammontante a 20.000 euro.

Decorsi cinque anni dal periodo di formazione, le predette perdite non saranno più utilizzabili, salvo il caso in cui non sussista alcun limite temporale trattandosi di perdite prodotte nei primi tre esercizi dall’inizio dell’attività.

1.2.2 Quadro di sintesi

LA COMPENSAZIONE DELLE PERDITE DELLE IMPRESE IN CONTABILITA' SEMPLIFICATA	
Perdite maturate nel biennio 2006/2007	Perdite maturate nell'esercizio 2008 (o in un esercizio successivo)
Le perdite generate da qualsiasi attività d'impresa possono essere compensate solo con redditi della stessa categoria, anche di tipo partecipativo	Le perdite realizzate a partire dal periodo d'imposta 2008 potranno essere utilizzate in compensazione anche con redditi appartenenti ad altra categoria (redditi di fabbricati, diversi, etc.).
<p>La parte di perdita non compensata può essere riportata "a nuovo" negli esercizi successivi non oltre un quinquennio. Inoltre anche per le compensazioni effettuate dopo il 1° gennaio 2008 potrà essere utilizzata in compensazione solo con redditi dello stesso tipo.</p> <p>Le perdite di cui al punto precedente, se maturate nei primi tre anni di inizio dell'attività, possono essere riportate a nuovo "illimitatamente" quindi senza alcun limite temporale.</p>	<p>Le medesime perdite di cui al punto precedente non possono essere più riportate "a nuovo" per effettuare una eventuale compensazione negli esercizi successivi.</p> <p>La quota di perdita che residua dopo aver effettuato la compensazione nello stesso esercizio in cui la perdita stessa è maturata, si perde definitivamente.</p>

1.3 Imprese individuali. Assegnazione agevolata di beni immobili strumentali (art. 1, comma 37)

L'art. 1, comma 37 della Legge Finanziaria 2008 ha previsto la possibilità di beneficiare di un trattamento fiscale più favorevole nel caso di estromissione dal patrimonio dell'impresa degli immobili utilizzati quali beni strumentali. In questo caso, qualora l'imprenditore dovesse optare per tale regime, l'onere tributario sarà costituito dal pagamento di un'imposta sostitutiva.

La disciplina si applica esclusivamente alle operazioni di "autoconsumo" dell'imprenditore. Si tratta di quegli atti attraverso i quali l'imprenditore "estromette" il bene dal patrimonio dell'impresa per immetterlo nella sfera o nella disponibilità personale.

Sono, quindi, esclusi e non possono beneficiare del trattamento agevolato gli atti di destinazione degli immobili a "finalità estranee all'esercizio dell'impresa" quali, ad esempio, i trasferimenti a titolo gratuito della proprietà effettuati in favore del coniuge, ai figli o ad altri soggetti legati da vincoli familiari.

1.3.1. *Presupposto soggettivo*

Dal dato testuale della disposizione si desume chiaramente che il beneficio è riservato solo agli imprenditori individuali che utilizzino gli immobili quali beni strumentali al 30 novembre 2007. Si tratta di un requisito essenziale per estromettere il bene in forma agevolata dall'impresa.

Per quanto riguarda il presupposto soggettivo la disposizione riguarda unicamente gli imprenditori che sono in attività nel periodo 30 novembre 2007 (termine indicato espressamente dalla norma) 1° gennaio 2008. Se l'imprenditore cessa l'attività entro il 31 dicembre 2008 non può fruire del trattamento agevolato, in quanto ha cessato l'attività prima dell'entrata in vigore della Legge Finanziaria 2008. Analogamente non potranno applicare la disposizione coloro che hanno concesso in affitto l'unica azienda. La circostanza determina, infatti, la sospensione della qualifica di imprenditore commerciale.

Soggetti ammessi al beneficio:

- gli imprenditori individuali che sono in attività nel periodo 30 novembre 2007 - 1° gennaio 2008;

Soggetti esclusi dalla disciplina:

- gli imprenditori individuali che hanno cessato l'attività entro il 31 dicembre 2007;
- gli imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda.

1.3.2. *Presupposto oggettivo*

Dal punto di vista oggettivo la possibilità è riservata esclusivamente per i beni immobili strumentali ai sensi dell'art. 43, comma 2, primo periodo del Tuir. A tal fine si considerano strumentali "gli immobili utilizzati esclusivamente ... per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore". Conseguentemente l'immobile utilizzato promiscuamente per esigenze personali o familiari dell'imprenditore e per l'esercizio dell'impresa non è strumentale e quindi non può beneficiare del trattamento agevolato. Sono parimenti escluse anche le imprese immobiliari per gli immobili alla cui produzione e/o scambio è diretta la propria attività (c.d. "beni merce indicati tra le rimanenze di magazzino").

La legge fa riferimento al concetto di "strumentalità per destinazione": diviene dunque irrilevante la cosiddetta strumentalità per natura legata, indipendentemente dall'utilizzo dell'immobile, alla categoria catastale. Un immobile ad uso ufficio rientrando nella categoria catastale A/10 non potrà essere "estromesso" nella forma agevolata se è concesso in locazione, invece potrà beneficiare del trattamento agevolato se utilizzato direttamente quale sede dell'attività d'impresa.

Occorre anche ricordare quanto prescritto in proposito dall'art. 65, comma 1 Tuir, secondo cui gli immobili strumentali per destinazione sono beni relativi all'impresa, quindi, possono fruire del trattamento in discorso solo se iscritti nel registro degli inventari.

PRESUPPOSTO OGGETTIVO	
Immobili ammessi - requisiti	Immobili esclusi
Immobili strumentali per destinazione, indipendentemente dalla categoria catastale	Immobili non strumentali per destinazione anche se rientranti nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E (es ufficio A/10 concesso in locazione); Immobili costituenti "beni merce" e quindi iscritti tra le rimanenze di magazzino (immobiliari, società di costruzione, etc); Immobili ad uso promiscuo; Terreni edificabili e non edificabili.

1.3.3. Base imponibile

La possibilità di fruire della tassazione agevolata è subordinata al versamento di un'imposta sostitutiva. La base di calcolo è costituita (per l'Irpef e per l'Irap) dalla differenza tra il valore normale di tali beni (immobili strumentali) ed il valore fiscalmente riconosciuto.

Per quanto riguarda la determinazione del valore normale non si deve fare riferimento né a quanto previsto dall'art. 9 Tuir, né all'art. 14 D.P.R. n. 633/1972.

Il legislatore della Legge Finanziaria ha previsto, per la sola applicazione della disciplina in rassegna, un criterio specifico per determinare il predetto valore di partenza. Gli imprenditori dovranno fare riferimento al valore risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi di imposta alla rendita catastale. Per gli immobili sprovvisti di rendita catastale, i medesimi moltiplicatori dovranno invece essere applicati alla rendita determinabile ai sensi dell'art. 12 D.L. 14 marzo 1988, n. 70 convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

Ai fini dell'applicazione della disposizione in rassegna sarà necessario tenere conto delle rivalutazioni dei moltiplicatori effettuate con la Legge n. 350 del 2003 e con la Legge n. 191 del 2004 (Circolare Ag. entrate del 2005).

Il valore catastale degli immobili è determinato moltiplicando la rendita rivalutata del 5% per i seguenti coefficienti:

MOLTIPLICATORI CATASTALI	
Categoria	Moltiplicatore
Categorie A, B e C (esclusi gli A/10 e i C/1)	120
A/10 e D	60
C1 ed E	40,8

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IRPEF ED IRAP	
BASE IMPONIBILE =	Valore catastale – Valore residuo fiscalmente riconosciuto

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IVA	
BASE IMPONIBILE =	Valore catastale

1.3.4. *L'opzione ed il versamento dell'imposta sostitutiva*

La legge non prevede particolari modalità per l'esercizio dell'opzione. La scelta deve essere però effettuata entro il 30 aprile con effetto dal 2008. Si ritiene, quindi, che la volontà di estromettere l'immobile dal patrimonio dell'impresa possa essere manifestata tramite l'annotazione dell'operazione nella contabilità dell'imprenditore.

L'imprenditore deve determinare l'ammontare dell'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Irap ed eventualmente dell'Iva. L'aliquota applicabile è:

- del 10 per cento;
per gli immobili la cui cessione è soggetta ad Iva, l'imposta sostitutiva è aumentata di un importo pari al 30 per cento dell'imposta sul valore aggiunto applicabile al valore normale con l'aliquota propria del bene.

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato con le seguenti modalità:

- il 40 per cento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007 (31 luglio 2008);
- il 30 per cento entro il 16 dicembre 2008;
- il 30 per cento entro il 16 marzo 2009.

Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo. In alternativa, il contribuente potrà effettuare il versamento in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2008.

Il versamento dovrà essere effettuato tramite il modello F24. Presumibilmente l'Agenzia delle entrate specificherà, con apposita risoluzione, i codici tributo da utilizzare. Inoltre, trovando applicazione i criteri di versamento di cui al D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241, si ritiene che, in mancanza della previsione di specifiche limitazioni, il versamento possa essere compensato con gli eventuali crediti tributari del contribuente purché risultanti dalle relative dichiarazioni annuali. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Deve essere ricordato, inoltre, che in caso di successiva cessione del bene, ai fini del computo del periodo di possesso minimo quinquennale, previsto dall'art. 67, lett. b) Tuir, non rileva la data di estromissione. Ad esempio, un immobile acquistato nel 2001, estromesso nel 2008, se ceduto nel corso del medesimo anno, non determinerà alcuna plusvalenza da redditi diversi.

1.4. Le novità riguardanti le società "non operative" (art. 1, commi 128 e 129)

L'art. 1, comma 128 della Legge Finanziaria 2008 ha introdotto una serie di novità riguardanti le società c.d. non operative (L. n. 724/94). Una parte di queste ha come obiettivo principale quello di semplificare la disciplina limitando al massimo, ove possibile:

- la presentazione dell'apposita istanza di interpello finalizzata ad ottenere la disapplicazione della disciplina;
- la compilazione dei quadri presenti all'interno del Modello Unico al fine di effettuare il c.d. test di operatività.

Il comma 128 ha modificato il primo comma dell'art. 30, legge n. 724/94 che prevede specifiche ipotesi di non applicazione della disciplina.

Le nuove cause di esclusione riguardano:

- le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- le società partecipate da enti pubblici almeno per il 20% del capitale sociale;
- le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
- le società con un numero di soci non inferiore a 50.

L'ultima causa di esclusione non rappresenta una novità assoluta, ma semplicemente una modifica. Anche prima di tale intervento, infatti, erano escluse dall'applicazione della disciplina in commento le società con un numero di soci non inferiore a 100.

Non sono state invece modificate le altre cause di esclusione già applicabili. Pertanto, continuano ad essere escluse dalla disciplina delle società di comodo:

- le società obbligate a costituirsi in forma di società di capitali;
- le società che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- le società quotate nei mercati regolamentati italiani ed esteri;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- le società controllanti e controllate di società quotate nei mercati regolamentati italiani ed esteri.

E' stato poi previsto che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate possano essere individuate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare la disciplina delle società non operative senza l'onere della preventiva presentazione dell'istanza di interpello ex art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/73.

1.4.1. Le modifiche dei coefficienti

La maggior parte delle novità riguarda le società che possiedono beni immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, ovvero che hanno sede legale nei medesimi comuni. L'unica modifica relativa alle altre società riguarda un coefficiente utilizzabile per la determinazione del reddito minimo per gli immobili di categoria A/10.

Sono evidenziati qui di seguito i coefficienti applicabili prima e dopo l'approvazione della Legge Finanziaria 2008.

SOCIETA' NON OPERATIVE: MODIFICA DEI COEFFICIENTI		
VERIFICA DELLA OPERATIVITA'		
Beni	% ante Finanziaria 2008	% post Finanziaria 2008
Azioni, quote (anche di snc se classificate tra le immobilizzazioni) e crediti	2%	2%
Azioni, quote (anche di snc se classificate tra le immobilizzazioni) e crediti – Società aventi sede legale nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	1%	2%
Terreni e fabbricati iscritti tra le immobilizzazioni e navi anche in locazione finanziaria	6%	6%
Terreni e fabbricati iscritti tra le immobilizzazioni e navi anche in locazione finanziaria – Società che possiedono immobili nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	6%	1%
Immobili classificati A/10	5%	5%
Immobili classificati A/10 - Società che possiedono immobili nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	5%	1%
Immobili a destinazione abitativa acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti	4%	4%
Immobili a destinazione abitativa acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti - Società che possiedono immobili nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	4%	1%
Altre immobilizzazioni	15	15
Altre immobilizzazioni - Società aventi sede legale nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	10%	15%

Le modifiche dei coefficienti (verifica della operatività) sono state evidenziate in grassetto delle ultime due colonne di destra

SOCIETA' NON OPERATIVE: MODIFICA DEI COEFFICIENTI		
CALCOLO DELLA REDDITIVITA'		
Beni	% ante Finanziaria 2008	% post Finanziaria 2008
Azioni, quote (anche di snc se classificate tra le immobilizzazioni) e crediti	1,5%	1,5%
Azioni, quote (anche di snc se classificate tra le immobilizzazioni) e crediti – Società aventi sede legale nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	1,5%	1,5%
Terreni e fabbricati iscritti tra le immobilizzazioni e navi anche in locazione finanziaria	4,75%	4,75%
Terreni e fabbricati iscritti tra le immobilizzazioni e navi anche in locazione finanziaria – Società che possiedono immobili nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	4,75%	0,9%
Immobili classificati A/10	4,75%	4%
Immobili classificati A/10 - Società che possiedono immobili nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	4,75%	0,9%
Immobili a destinazione abitativa acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti	3%	3%
Immobili a destinazione abitativa acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti - Società che possiedono immobili nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	3%	0,9%
Altre immobilizzazioni	12%	12%
Altre immobilizzazioni - Società aventi sede legale nei Comuni con meno di 1.000 abitanti	12%	12%

Le modifiche dei coefficienti (calcolo della redditività) sono state evidenziate in grassetto delle ultime due colonne di destra

1.4.2. *Lo scioglimento o la trasformazione in società semplice*

L'art. 1, comma 129 ha riaperto i termini per le società non operative che intendono sottrarsi all'applicazione della disciplina in rassegna effettuando lo "scioglimento agevolato", ovvero la trasformazione in società semplice. Tale possibilità, sia pure a condizioni parzialmente diverse, era già prevista dalla Legge n. 296/2006. La procedura e le disposizioni applicabili sono sostanzialmente analoghe. La modifica più importante riguarda la riduzione della misura delle imposte sostitutive.

La Finanziaria prevede la possibilità di beneficiare dello scioglimento agevolato per le società:

- considerate non operative nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007;
- che a tale data si trovano nel primo periodo d'imposta.

E' necessario, però, quale ulteriore condizione che la delibera di scioglimento o di trasformazione sia assunta entro cinque mesi dalla chiusura del medesimo esercizio.

Inoltre tutti i soci devono essere persone fisiche ed il presupposto deve sussistere al 1° gennaio 2008, ovvero entro trenta giorni da tale termine in forza di un titolo di trasferimento con data certa anteriore al 1° novembre 2007.

Il provvedimento che ha "riaperto i termini" ha sensibilmente ridotto il costo fiscale dell'operazione. L'imposta sostitutiva prevista ai fini dell'Ires, dell'Irpef, dell'Irap e per l'affrancamento delle riserve scende dal 25 al 10 per cento. L'aliquota prevista per i saldi attivi di rivalutazione passa, invece, dal 10 al 5 per cento.

I costi fiscali dello scioglimento agevolato

Imposta sostitutiva del 10% ai fini Ires, Irpef, Irap e affrancamento delle riserve;
Imposta sostitutiva del 5% per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione;
Imposta di registro dell'1% e imposte ipotecarie e catastali fisse nella misura di 168 euro + 168 euro per i trasferimenti immobiliari

1.4.3. *Entrata in vigore delle modifiche*

Il legislatore non ha fornito alcuna indicazione specifica (cfr commi 128 e 129) a proposito dell'entrata in vigore delle modifiche normative. L'intervento dovrebbe essere efficace a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2008.

2. INTERVENTI IN MATERIA DI IVA

2.1. *Novità in tema di detrazione IVA: autovetture, pedaggi autostradali, telefoni cellulari* (art. 1, commi 261)

L'art. 1, comma 261 della Legge Finanziaria 2008 ha previsto anche una serie di novità in materia di detrazione dell'Iva, abrogando alcune limitazioni di tipo oggettivo (connesse ai beni o ai servizi) previste dall'art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972.

In realtà, alcune delle modifiche contenute nella predetta disposizione sono esclusivamente di tipo formale. Esse rappresentano un mero adeguamento ai principi espressi con la decisione 2007/441/CE del Consiglio dell'Unione Europea. Tale decisione ha concesso all'Italia l'autorizzazione alla forfetizzazione della detrazione dell'Iva, nella misura del 40 per cento, sui veicoli stradali a motore.

Novità in materia di detrazione Iva

- riformulazione della lettera c) dell'art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972, che non fa più riferimento alle autovetture ed autoveicoli, ma ai veicoli stradali a motore (diversi dai motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 c.c.). Per essi la detraibilità è prevista nella misura del 40 per cento, se gli stessi non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione;
- eliminazione dell'indetraibilità oggettiva dell'Iva sui pedaggi autostradali, prevista dall'articolo 19-bis1, comma 1, lett. e) D.P.R. n. 633/1972;
- eliminazione della detraibilità ridotta al 50 per cento dell'Iva assoluta sull'acquisto di telefoni cellulari, in precedenza prevista dall'art. 19-bis1, comma 1, lett. g) D.P.R. n. 633/1972.

2.1.1. *L'Iva sui veicoli stradali a motore*

Il tema maggiormente rilevante è quello riguardante la detrazione dell'Iva sui veicoli a motore. L'argomento ha poi assunto ancor più interesse alla luce delle indicazioni fornite all'Italia con la decisione 2007/441/CE del Consiglio dell'Unione Europea.

La legge n. 244/07 ha semplicemente adeguato il contesto normativo nazionale riscrivendo integralmente l'art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972 i cui contenuti sono stati resi conformi ai principi enunciati nell'autorizzazione del Consiglio della UE.

I predetti principi sono stati recepiti in pieno nel testo novellato dell'art. 19, bis1 D.P.R. n. 633/1972:

- l'Iva relativa ai veicoli stradali a motore utilizzati promiscuamente (per esigenze professionali e personali) è detraibile nella misura forfetaria del 40 per cento;
- è possibile fornire la dimostrazione che i predetti veicoli siano utilizzati esclusivamente nell'attività. In questo caso l'Iva è detraibile integralmente;
- la misura forfetaria del 40 per cento non si applica per i beni che formano oggetto dell'attività propria d'impresa, né per gli agenti e rappresentanti di commercio;
- è stata mantenuta l'indetraibilità dell'Iva per i motocicli di cilindrata superiore a 350 c.c. ad esclusione del caso in cui tali beni formino l'oggetto dell'impresa.

Dalla lettura della disposizione si evince che la detrazione dell'Iva nella misura del 40 per cento riguarda esclusivamente i mezzi di trasporto ad uso promiscuo. La possibilità di fornire la dimostrazione che tali veicoli siano utilizzati esclusivamente nell'ambito dell'attività d'impresa (o di lavoro autonomo) è stata introdotta eliminando nel corpo della nuova disposizione la previsione diretta a escludere la prova contraria.

In sostanza, la presunzione di inerenza parziale, posta alla base della limitazione della detrazione, è stata trasformata da assoluta in relativa. Tuttavia, come già evidenziato, la novità è solo formale, in quanto la possibilità di fornire tale prova sussiste già a partire dal 28 giugno 2007.

Si tratta ora di comprendere, oltre ai profili probatori, in quali situazioni il contribuente possa beneficiare della detrazione integrale dell'Iva qualificando il bene ad uso esclusivo.

Il rischio di eventuali contenziosi con l'Agenzia delle entrate è rilevante soprattutto laddove l'Amministrazione finanziaria dovesse confermare, anche ai fini Iva, la medesima linea restrittiva già adottata ai fini delle imposte sui redditi. Ai fini dell'Irpef e dell'Ires, l'Agenzia delle entrate attribuisce la qualificazione di beni strumentali solo ai veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere svolta. Ad esempio, una scuola guida può certamente considerare strumentali le autovetture utilizzate per impartire le lezioni di pratica. Diversamente, ove il Fisco si discostasse da tale interpretazione troppo limitativa, i contribuenti potrebbero concretamente beneficiare della detrazione integrale dell'Iva sempre che siano in grado di superare le difficoltà relative all'onere della prova che incombe a carico degli stessi.

E' stato inoltre previsto, ma non si tratta certamente di una novità, che la limitazione del 40 per cento non si applichi in ogni caso quando i veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio.

E' stata mantenuta anche nel nuovo testo dell'art. 19-bis1 Decreto Iva (cfr la lett. b), l'indetraibilità per i motocicli di cilindrata superiore ai 350 c.c. al di fuori delle ipotesi in cui questi formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.

2.1.2. L'Iva sui pedaggi autostradali

Il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva sui pedaggi autostradali, introdotto nel nuovo testo della disposizione, rappresenta un effetto diretto dell'autorizzazione concessa dalla Ue all'Italia alla forfetizzazione della detrazione del tributo afferente le autovetture. Il pedaggio è stato così incluso tra i costi connessi all'impiego del mezzo e pertanto la relativa Iva segue le regole generali di detrazione stabilite dal nuovo art. 19-bis1 in rassegna. Di conseguenza, se l'autovettura viene impiegata promiscuamente, l'Iva relativa al transito autostradale sarà detraibile anch'essa nella misura del 40 per cento.

2.1.3. L'Iva sui telefoni cellulari

E' stata rimossa la limitazione alla detrazione nella misura del 50 per cento per l'acquisto, il noleggio i contratti di locazione finanziaria e gli oneri relativi all'uso dei telefoni cellulari. Il legislatore ha, infatti, abrogato la lett. g) contenuta nell'art. 19-bis1.

A partire dal 1° gennaio 2008 il tributo sarà detraibile secondo le regole ordinarie di cui all'art. 19 D.P.R. n. 633/1972. La detrazione potrà essere anche integrale purché il bene sia inerente, quindi, laddove sia effettivamente impiegato esclusivamente nell'ambito dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo e tali modalità di impiego vengano provate.

Deve poi considerarsi che, ai sensi del comma 255, nel fissare i criteri di selezione dell'attività di accertamento per il periodo 2008-2012, gli uffici dovranno concentrare l'attività di controllo sui contribuenti che abbiano computato in detrazione, in misura superiore al 50 per cento del relativo ammontare, l'imposta afferente agli acquisti dei telefoni cellulari e delle relative prestazioni di gestione.

2.1.4 Decorrenza delle disposizioni

La Legge Finanziaria 2008, nell'art. 1, comma 264, lett. c) stabilisce che le nuove disposizioni, relative ai veicoli stradali a motore, si applicano dal 28 giugno 2007, cioè dalla data in cui ha avuto efficacia la citata decisione del Consiglio UE. Questa retroattività favorevole al contribuente consente di recuperare le maggiori detrazioni fruibili in base alla nuova disciplina in relazione agli acquisti pregressi. Ad esempio, sarà possibile recuperare una quota di imposta sulle spese autostradali sostenute a partire da tale data e che, fino ad oggi, era completamente indetraibile. Per i telefoni cellulari, invece, la novità è entrata in vigore dal 1° gennaio 2008.

IL NUOVO ARTICOLO 19-BIS1 D.P.R. n. 633/72: ENTRATA IN VIGORE	
• Detrazione forfetaria dell'Iva nella misura del 40% per i veicoli stradali a motore utilizzati promiscuamente	• 28 giugno 2007 (art.1, comma 264, lett. c)
• detrazione integrale dell'Iva per i veicoli stradali a motore utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo	• 28 giugno 2007; • per gli acquisti effettuati dal 14 settembre 2006 fino al 27 giugno 2007 la detrazione spetta secondo la quote di effettivo utilizzo professionale del veicolo
• detrazione dell'Iva relativa ai pedaggi autostradali nella stessa misura applicata per il veicolo	• 28 giugno 2007 (art.1, comma 264, lett. c)
• detrazione dell'Iva relativa ai telefoni cellulari secondo la quota di effettivo utilizzo professionale del bene	• dal 1° gennaio 2008

2.2 Sanzioni specifiche per le violazioni in materia di reverse charge (art. 1, comma 155)

L'art. 1, comma 155 della Legge Finanziaria 2008 ha introdotto specifiche sanzioni che trovano applicazione esclusivamente per le operazioni che danno luogo all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

Il legislatore è intervenuto direttamente sul testo dell'art. 6 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471. Le modifiche normative hanno eliminato una rilevante iniquità nel sistema delle sanzioni ai fini Iva. L'erronea applicazione del "reverse charge", infatti, pur non comportando alcuna sottrazione del tributo, determinava in passato, secondo l'interpretazione prevalente, il recupero dell'Iva "indebitamente" detratta dall'acquirente.

I problemi operativi che ne derivavano erano assai rilevanti. Laddove il cedente o prestatore avesse erroneamente e prudenzialmente addebitato l'Iva, nell'incertezza circa l'applicazione del predetto meccanismo, il cessionario avrebbe rischiato, in fase di verifica, il recupero dell'Iva considerata in detrazione. L'applicazione di tale sanzione era certamente sproporzionata se si considera che il Fisco non avrebbe comunque subito, a seguito dell'esercizio della rivalsa da parte del cedente, alcuna perdita di gettito.

La prima parte della disposizione prevede l'applicazione della sanzione ordinaria, compresa fra il 100 ed il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, per i contribuenti che emettono fatture con Iva esposta per operazioni che dovrebbero essere correttamente assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, omettendo il relativo versamento.

La medesima sanzione viene irrogata anche nell'ipotesi inversa, cioè nel caso in cui l'acquirente, per un'operazione che ha determinato l'erronea applicazione del "reverse charge", non assolve l'Iva sulla fattura ricevuta. La circostanza si verifi-

ca, ad esempio, laddove la fattura ricevuta ed integrata a cura del cessionario non venga registrata nel libro delle fatture attive. Appare, dunque, evidente come il legislatore abbia limitato l'applicazione della sanzione compresa tra il 100 ed il 200 per cento dell'imposta ai soli casi in cui si verifichi un'effettiva sottrazione di gettito per l'erario.

In mancanza della predetta conseguenza, quindi, per gli errori che non danno luogo all'evasione dell'Iva, si applicherà una sanzione pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta. Le ipotesi per le quali trova applicazione la nuova sanzione (attenuata) riguardano il reverse charge indebito, quindi le operazioni per le quali il tributo avrebbe dovuto essere applicato con i criteri ordinari.

La sanzione del 3 per cento si applica, inoltre, anche per le operazioni fatturate con l'esposizione dell'Iva per le quali avrebbe dovuto essere applicato il "reverse charge". La norma prevede espressamente, tra l'altro, che il cessionario o il committente abbiano comunque diritto a detrarre l'Iva ai sensi dell'art. 19 D.P.R. n. 633/1972 a condizione che l'imposta sia stata regolarmente assolta e quindi versata in base al meccanismo applicato. Ad esempio, se per una prestazione di servizi resa nell'ambito di un contratto di subappalto, che avrebbe dovuto essere assoggettata all'inversione contabile, il prestatore addebita per errore l'Iva, il committente può considerare in detrazione il tributo qualora il prestatore assolva regolarmente l'imposta. La sanzione minima è pari a 258 euro ed al versamento della stessa sono tenuti in solido il cedente ed il cessionario. Inoltre, la sanzione irrogata non può comunque essere superiore a 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione della presente disposizione.

Un'ulteriore fattispecie disciplinata dalla nuova disposizione riguarda l'omessa fatturazione delle operazioni per le quali troverebbe comunque applicazione il meccanismo dell'inversione contabile. In questo caso, fermo restando l'obbligo di autofatturazione in capo all'acquirente, deve essere irrogata la sanzione prevista per le operazioni esenti, per un importo dal 5 al 10 per cento dell'imponibile.

2.2.1. La sintesi delle nuove sanzioni

REVERSE CHARGE: LE NUOVE SANZIONI		
Fattispecie	Iva	Sanzione irrogabile
- fatturazione con l'Iva esposta in fattura per operazioni che dovrebbero essere assoggettate al meccanismo del reverse charge	• Il soggetto cedente non effettua il versamento	• sanzione tra il 100% ed il 200% dell'imposta; • minimo di 258 euro
- fatturazione con il meccanismo del reverse charge per operazioni che avrebbero dovuto essere fatturate con Iva esposta in fattura	• il soggetto acquirente o committente non assolve l'Iva sulla fattura ricevuta	• sanzione tra il 100% ed il 200% dell'imposta; • minimo di 258 euro
- fatturazione con il meccanismo del reverse charge per operazioni che avrebbero dovuto essere fatturate con Iva esposta in fattura	• il soggetto acquirente o committente assolve l'Iva sulla fattura ricevuta; • il soggetto acquirente detrae l'Iva assolta irregolarmente	• sanzione pari al 3% dell'imposta assolta irregolarmente (1); • minimo 258 euro; • la sanzione non può comunque essere superiore a 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione della presente disposizione
- fatturazione con l'Iva esposta in fattura per operazioni che dovrebbero essere assoggettate al meccanismo del reverse charge	• il soggetto cedente effettua il versamento; • il soggetto acquirente detrae l'Iva assolta irregolarmente	• sanzione pari al 3% dell'imposta assolta irregolarmente (1); • minimo 258 euro; • la sanzione non può comunque essere superiore a 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione della presente disposizione
- omessa fatturazione di operazioni che sarebbero state assoggettate al meccanismo del reverse charge (2)	•	• sanzione tra il 5% ed il 10% dell'imponibile

(1) Al versamento della sanzione sono tenuti in solido il cedente e l'acquirente o committente.

(2) Rimane fermo in capo al soggetto acquirente l'obbligo di autofatturazione

2.3. Le cessioni degli immobili strumentali e l'applicazione del "reverse charge" (art. 1, commi 156 e 157)

L'art. 1, commi 156 e 157 della Legge Finanziaria 2008 ha modificato l'art. 17, sesto comma del D.P.R. n. 633/1972 ampliando il numero delle fattispecie concernenti le cessioni degli immobili soggette all'applicazione del meccanismo del "reverse charge".

La nuova ipotesi che determina l'applicazione del predetto meccanismo riguarda le cessioni di beni immobili strumentali per natura (categoria A/10 e categorie B, C, D ed E) *“effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento”*. La novità entrerà in vigore successivamente al 1° gennaio 2008, cioè a partire dalle cessioni effettuate dal 1° marzo 2008.

Le anzidette operazioni di cessione, in virtù della specifica situazione in cui si trova il cessionario, fuoriescono dall'ambito delle operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 8-ter) D.P.R. n. 633/1972 e determinano la naturale applicazione dell'Iva (lett. b della disposizione citata).

La nuova ipotesi trova applicazione per le cessioni di immobili oggettivamente strumentali (art. 10, comma 1, n. 8-ter) del Decreto Iva) effettuate, ad esempio, nei confronti di una società che, svolgendo un'attività integralmente esente, non può considerare in detrazione il tributo.

Il meccanismo dell'inversione contabile non trova, invece, applicazione per le cessioni dei medesimi immobili naturalmente imponibili ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972. Si tratta dei trasferimenti effettuati dalle imprese costruttrici (o di ristrutturazione) entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ristrutturazione. Le modifiche apportate alla disciplina dalla Finanziaria 2008 non trovano applicazione neppure per le cessioni (dei medesimi immobili), effettuate nei confronti dei c.d. *“consumatori finali”*. Questi ultimi sono i soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni e per i quali il reverse charge non potrebbe trovare applicazione proprio in relazione alla loro posizione (soggetti privati).

CESSIONI DAL 1° OTTOBRE 2007 AL 29 FEBBRAIO 2008	
<ul style="list-style-type: none"> Reverse charge: fatture emesse senza addebito di Iva con obbligo di integrazione da parte dell'acquirente 	<ul style="list-style-type: none"> Cessioni di fabbricati di categoria A/10, B, C, D, ed E con applicazione dell'Iva su opzione del cedente
<ul style="list-style-type: none"> Fatture ordinarie emesse con l'addebito dell'Iva 	<ul style="list-style-type: none"> cessioni da parte dell'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile, effettuate entro quattro anni dalla fine dei lavori; cessioni a privati ovvero a soggetti che detraggono l'Iva fino al 25%
CESSIONI DAL 1° MARZO 2008	
<ul style="list-style-type: none"> Reverse charge: fatture emesse senza addebito di Iva con obbligo di integrazione da parte dell'acquirente 	<ul style="list-style-type: none"> cessioni di fabbricati di categoria A/10, B, C, D, ed E con applicazione dell'Iva su opzione del cedente; cessioni effettuate nei confronti di soggetti che detraggono l'Iva fino al 25%
<ul style="list-style-type: none"> Fatture ordinarie emesse con l'addebito dell'Iva 	<ul style="list-style-type: none"> cessioni da parte dell'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile effettuate entro quattro anni dalla fine dei lavori o dall'intervento di ristrutturazione; cessioni a privati

2.3.1. Il "meccanismo" del reverse charge

Il reverse charge, ovvero l'inversione contabile, si sostanzia in un particolare meccanismo che prevede il trasferimento di una serie di obblighi, relativi alle modalità con cui viene assolta l'IVA dovuta e solitamente gravanti sul cedente, in capo all'acquirente. Tale trasferimento degli obblighi in capo ad un altro soggetto assolve essenzialmente alla funzione di impedire sul nascere fenomeni fraudolenti che determinano il mancato versamento dell'IVA.

Il legislatore ha, dunque, voluto impedire che, introducendo il meccanismo dell'inversione contabile anche per alcune cessioni di immobili, il cedente addebitasse l'IVA senza effettuare il relativo versamento e che l'acquirente esercitasse correttamente il diritto alla detrazione. Per tale ragione è stato trasferito a tale ultimo soggetto l'obbligo di indicare il tributo nella fattura di cessione emessa dal cedente senza l'applicazione dell'IVA (cd. ad aliquota zero). In pratica, l'acquirente dovrà provvedere ad integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa IVA. In questo modo l'acquirente, la cui posizione dovrebbe essere più facilmente verificabile da parte del fisco, risulterà allo stesso tempo creditore e debitore del tributo. Infatti, la fattura emessa dal cedente dovrà essere registrata a cura dell'acquirente, dopo aver effettuato la predetta integrazione, sia nel registro degli acquisti che in quello delle fatture. In sintesi:

- il cedente emette la fattura senza applicazione dell'IVA indicando nel documento emesso il riferimento all'art. 17, commi 5 e 6, lett. a-bis) D.P.R. n. 633/1972;
- il cedente effettua la registrazione della fattura nel libro delle fatture;

- l'acquirente integra la fattura con l'indicazione materiale sullo stesso documento dell'aliquota e dell'IVA;
- l'acquirente registra la fattura sia nel registro degli acquisti che nel registro delle fatture.

2.3.2 Entrata in vigore delle novità

Per quanto riguarda l'entrata in vigore, è stato già evidenziato come il comma 157 preveda che la disposizione "si applica alle cessioni effettuate a partire dal 1° marzo 2008". Deve quindi farsi riferimento ai criteri stabiliti dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, cioè al "momento della stipulazione" per gli immobili.

In linea di principio è possibile che la cessione di uno stesso immobile sia assoggettata a due diversi regimi. Ad esempio, potrebbe essersi verificato che il soggetto cedente abbia percepito entro il 29 febbraio 2008 un acconto emettendo altresì la relativa fattura. Oppure potrebbe anche essersi verificato che il soggetto cedente, indipendentemente dall'incasso di eventuali acconti, abbia fatturato entro la stessa data una parte del corrispettivo dovuto che risulterà successivamente dal rogito notarile. In questi casi, ai sensi dell'art. 6, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972 l'operazione deve considerarsi ai fini Iva parzialmente effettuata entro il 29 febbraio 2008 con la conseguente applicazione del tributo secondo i criteri ordinari. Successivamente, però, l'operazione si considererà effettuata al momento della stipulazione del rogito (art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972) per l'importo pari alla differenza tra il corrispettivo complessivo e quello incassato e/o fatturato in precedenza. In questo caso, se l'atto di trasferimento della proprietà dell'immobile viene stipulato dal 1° marzo 2008 in avanti l'operazione si considera parzialmente assoggettata (per l'importo pari al corrispettivo residuo) al predetto meccanismo.

2.3.3. Ulteriori modifiche

La legge Finanziaria 2008 ha effettuato anche una modifica di tipo formale del predetto art. 17, comma 6. In particolare è stata inserita nel corpo della nuova lettera a-bis) anche la diversa fattispecie, già in vigore dal 1° ottobre 2007, relativa all'applicazione del reverse charge per le cessioni di immobili strumentali per natura a seguito dell'esercizio dell'opzione.

La fattispecie era disciplinata dall'art. 10, comma 1, n. 8-ter), lett. d) del Decreto Iva e dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007. La disposizione era quindi rimasta al di fuori del D.P.R. n. 633/1972.

La Finanziaria 2008 ha dunque "colmato" tale vuoto effettuando, però, una modifica solo di tipo formale. La disposizione, infatti, continua a trovare applicazione anche per il periodo durante il quale era "collocata" al di fuori del Decreto Iva. La circostanza si desume chiaramente da quanto affermato dalla stessa legge Finanziaria laddove si precisa: "Resta fermo quanto già stabilito dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 25 maggio 2007, ..., per le cessioni di cui alla lettera d) del numero 8-ter) dell'articolo 10 ..., effettuate dal 1° ottobre del 2007 al 29 febbraio 2008".

2.4. *Cessioni di immobili: la solidarietà IVA dell'acquirente* (art. 1, commi 164 e 165)

L'art. 1, comma 164 della Legge Finanziaria 2008 ha ampliato l'ambito applicativo dell'art. 60-bis del Decreto Iva. La disposizione individua alcune specifiche operazioni per le quali trova applicazione il principio di solidarietà nel pagamento dell'imposta.

La finalità della norma in commento è quella di rendere più efficace l'azione di contrasto alle frodi Iva prevedendo una responsabilità solidale del cessionario per la maggiore imposta (oltre alla sanzione) accertata in capo al cedente.

La modifica normativa consiste nell'aggiunta del comma 3-bis concernente le cessioni di immobili anche laddove l'acquirente ponga in essere l'operazione al di fuori di un'attività di impresa o di lavoro autonomo. Pertanto la nuova ipotesi di solidarietà dell'Iva riguarda anche gli acquisti di immobili effettuati da soggetti "privati". Le nuove disposizioni prevedono che:

- l'acquirente è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'Iva qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo;
- la responsabilità solidale relativa al pagamento dell'imposta, oltre che della sanzione, riguarda la differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato nell'atto.

2.4.1. *La procedura di regolarizzazione*

E' prevista per l'acquirente che non agisce nell'esercizio di impresa o quale professionista, la possibilità di regolarizzare le eventuali violazioni.

L'operazione deve essere effettuata entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto di compravendita dell'immobile. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha beneficiato della regolarizzazione deve presentare all'Ufficio territorialmente competente copia del pagamento del tributo e delle fatture oggetto di regolarizzazione.

In pratica il cessionario persona fisica viene, di fatto, equiparato all'acquirente di un immobile che esercita l'attività d'impresa ovvero un'arte o professione. E' stato dunque introdotto un sistema di regolarizzazione simile a quello che prevede l'autofatturazione, con le modifiche derivanti dal fatto che si tratta di un soggetto che non ha obblighi Iva.

2.4.2. *Elementi di criticità e difficoltà di interpretazione*

Il punto più delicato consiste nell'individuazione dell'ambito applicativo della nuova disposizione. In particolare, non è chiaro come debba essere inteso il pre-

supposto individuato dal legislatore nella divergenza tra l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione dell'immobile e nella relativa fattura rispetto a quello effettivo.

La risposta non sembra essere particolarmente difficile. L'Agenzia delle entrate dovrebbe applicare la disposizione facendo riferimento all'effettiva percezione di una somma maggiore rispetto al corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita. La percezione del maggior corrispettivo rispetto a quello dichiarato in atto potrebbe essere accertata sulla base delle indagini finanziarie avviate nei confronti del cedente. Invece si deve ritenere che il maggior corrispettivo non possa essere accertato, al fine di ritenere solidalmente responsabile l'acquirente, sulla base del valore normale.

2.4.3. Entrata in vigore della disposizione

E' possibile che l'Agenzia delle entrate sostenga ancora una volta la natura procedimentale della nuova disposizione. Conseguentemente gli acquirenti potrebbero essere tenuti a rispondere in solido della maggiore Iva accertata in capo ai soggetti cedenti, relativamente alle compravendite immobiliari poste in essere anteriormente al 1° gennaio 2008. Tuttavia tale conclusione non può essere condivisa.

Indubbiamente il nuovo comma 3-bis non incide sulla base imponibile del tributo, ma affermare la portata retroattiva della disposizione farebbe sorgere rilevanti problemi per la tutela del legittimo affidamento dell'acquirente. Tale soggetto sarebbe oggi tenuto a rispondere in via solidale con il venditore per un acquisto che, nel momento in cui è stato realizzato, non avrebbe mai potuto determinare, in base alle norme vigenti all'epoca, la responsabilità solidale dell'acquirente.

Devono essere applicati i principi del legittimo affidamento, della correttezza e buona fede che, ai sensi dell'art. 10 della L. n. 212/2000, sono posti a fondamento dei rapporti tra il Fisco ed il contribuente. Pertanto, la circostanza dovrebbe comportare l'applicazione della nuova disposizione solo alle compravendite realizzate dopo l'entrata in vigore della Finanziaria 2008 (1° gennaio 2008).

Per le cessioni immobiliari poste in essere fino al 31 dicembre 2007 l'acquirente non era in grado di sapere che in futuro avrebbe potuto essere coinvolto rispondendo in solido della maggiore Iva accertata in capo al cedente.

2.5 Liquidazione IVA di gruppo *(art. 1, commi 63 e 64)*

L'art. 1, comma 63 della Legge Finanziaria 2008 ha introdotto una disposizione antielusiva riguardante la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo di cui all'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972.

Sulla base della disciplina vigente fino al 31 dicembre 2007 era possibile l'acquisizione di un soggetto avente un'ingente posizione creditoria ai fini Iva da parte di soggetti aventi rilevanti debiti nei confronti dell'erario. L'operazione avrebbe potuto anche essere effettuata esclusivamente con l'intenzione di compensare l'Iva a debito con l'eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione annuale della società oggetto di acquisizione.

La nuova disposizione determina la possibilità di far confluire nella liquidazione Iva di gruppo esclusivamente l'eccedenza a credito (o a debito) che si è formata negli anni per i quali trova applicazione, in capo alla controllante, la predetta procedura di liquidazione. In sostanza, il credito (o il debito) risultante dalle dichiarazioni relative alle società partecipanti alla procedura di liquidazione di gruppo ex art. 73 e relativo all'anno antecedente rispetto a quello di partecipazione alla procedura stessa, non potrà più confluire nei calcoli di determinazione dell'Iva di gruppo. Il credito che si è formato in precedenza potrà essere solo utilizzato dalle medesime società in compensazione con i propri debiti fiscali, assistenziali e contributivi, ovvero sussistendo tutte le condizioni di legge potrà essere chiesto a rimborso ai sensi dell'art. 30 del Decreto Iva.

LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO EX ART. 73 D.P.R. n. 633/72	
Anni di formazione dei crediti o dei debiti	Liquidazione Iva di gruppo
<ul style="list-style-type: none"> • Crediti e debiti sorti negli anni precedenti rispetto alla partecipazione della società alla liquidazione Iva di gruppo 	<ul style="list-style-type: none"> • I crediti ed i debiti non possono confluire nella liquidazione Iva di gruppo; • i crediti fiscali potranno essere utilizzati al di fuori della liquidazione Iva di gruppo dalle medesime società con i loro debiti (es. compensazione con le ritenute, i contributi, etc); - • in presenza di tutte le condizioni di legge le società potranno chiederne il rimborso ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972
<ul style="list-style-type: none"> • crediti e debiti generati nello stesso anno durante il quale la società partecipa alla liquidazione Iva di gruppo 	<ul style="list-style-type: none"> - • i crediti ed i debiti possono confluire nella liquidazione Iva di gruppo. In particolare, i crediti possono essere utilizzati per compensare le altre posizioni di debito relative alle altre società che confluiscono all'interno della liquidazione Iva di gruppo

2.5.1. Entrata in vigore

La disposizione antielusiva si applica a partire dalla liquidazione Iva di gruppo relativa al 2008. La previsione è contenuta nell'art. 1, comma 64 della Legge Finanziaria.

3. INTERVENTI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

3.1 *Novità in materia di studi di settore*

(art. 1, comma 252)

L'art. 1, comma 252 della Legge Finanziaria 2008 è intervenuto nuovamente sulla valenza e sui limiti all'applicabilità degli indicatori di normalità economica (approvati con il D.M. del 20 marzo 2007) durante la fase di accertamento.

La manovra di fine anno ha modificato l'art. 1, comma 14, della L. n. 296/2006 aggiungendo un nuovo periodo i cui contenuti sono pressoché analoghi ai commi 14-bis e 14-ter aggiunti dal D.L. n. 81/2007.

La nuova disposizione prevede che *“ai fini dell'accertamento l'Agenzia delle Entrate ha l'onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l'attribuzione dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica di cui al presente comma, approvati con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 20 marzo 2007, ..., fino all'entrata in vigore dei nuovi studi di settore ... In ogni caso i contribuenti che dichiarano ricavi o compensi inferiori a quelli previsti dagli indicatori di cui al presente comma non sono soggetti ad accertamenti automatici”*.

Pertanto, anche alla luce di quanto già previsto dal citato D.L. n. 81/2007, in caso di accertamento:

- spetta all'ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati;
- l'ufficio non potrà effettuare accertamenti automatici applicando gli studi di settore esclusivamente fondati sull'avvenuta dichiarazione di compensi inferiori rispetto al valore di congruità determinato con l'applicazione degli indicatori di normalità economica.

Le modifiche apportate dalla Finanziaria 2008 trovano però applicazione, come in passato, solo per gli indici di normalità economica aventi valenza transitoria. Pertanto, le limitazioni non dovrebbero trovare applicazione in futuro quando saranno approvati specifici indicatori per ogni singolo studio di settore.

3.1.1. *Effetti delle modifiche normative*

La previsione contenuta nella Legge Finanziaria ha fatto seguito alle indicazioni pressoché analoghe contenute nel D.L. n. 81/2007. Tale provvedimento ha inserito nel corpo dell'unico articolo della L. n. 296/2007 i commi 14-bis e 14-ter che hanno ridotto la portata presuntiva del nuovo strumento. Secondo la prima disposizione gli indicatori di normalità economica di cui al comma 14 (applicabili

in via transitoria) *“hanno natura sperimentale e i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi da essi desumibili costituiscono presunzioni semplici”*. Pertanto essi non rivestono quel carattere di gravità, precisione e concordanza richiesti dall’art. 2729 Cod.civ. con la conseguenza che l’Amministrazione Finanziaria dovrà trovare, e poi provare, ulteriori elementi rispetto agli indicatori, che conferiscano alla presunzione i caratteri della gravità, precisione e concordanza. Si consideri la seguente situazione:

- maggiori ricavi complessivamente accertabili con gli studi di settore 120.000 euro;
- maggiori ricavi dovuti a seguito degli indici di normalità economica 70.000 euro.

In tal caso ciò significa che, in relazione ad un accertamento di maggiori ricavi pari, ad esempio, a 120.000 euro, di cui 70.000 dovuti a seguito dell’applicazione degli indici di normalità economica, per questi ultimi il Fisco dovrà portare ulteriori elementi a sostegno della pretesa impositiva dotati di gravità, previsione e concordanza. Diversamente, cioè qualora l’Amministrazione finanziaria non riesca a fornire tale dimostrazione, sarà possibile accertare tramite gli studi di settore maggiori ricavi per un importo non superiore a 50.000 euro (120.000 euro – 70.000 euro). E’ dunque necessario sterilizzare la parte dei maggiori ricavi, rispetto alla soglia di congruità, riferibile esclusivamente all’analisi di *“normalità economica”*.

La previsione è stata di fatto confermata dal comma 252 della Legge Finanziaria 2008 che non ha aggiunto nulla di nuovo rispetto alle modifiche normative già intervenute a seguito dell’approvazione del predetto D.L. n. 81/2007.

3.2. Accertamento per le cessioni immobiliari: l’irretroattività del valore normale (art. 1, comma 265)

L’art. 1, comma 265 della Legge Finanziaria 2008 è intervenuto sulla disciplina dell’accertamento delle cessioni immobiliari basato sul *“valore normale”* dopo le modifiche effettuate dal D.L. n. 223/2006 (convertito dalla legge n. 248/2006), art. 35, commi 2, 3 e 23 bis.

La presunzione legale, nell’accertamento contabile ai fini Iva ed ai fini delle imposte sui redditi, attraverso la quale l’Agenzia delle entrate può correttamente dimostrare l’occultamento di imponibile limitandosi a constatare la differenza tra il corrispettivo dichiarato dalle parti ed il valore normale dei beni immobili oggetto di cessione, si applica solo agli atti posti in essere dal 4 luglio 2006 in avanti.

In precedenza l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto l'applicazione della predetta disposizione anche per le compravendite poste in essere prima del 4 luglio 2006. Secondo l'Agenzia delle entrate, trattandosi di una disposizione procedimentale, era consentita l'applicazione retroattiva della stessa.

La dottrina che si è occupata del problema si è espressa nel senso opposto rispetto alle argomentazioni ed alle conclusioni sostenute dall'Amministrazione finanziaria, ovvero per la necessaria non retroattività della presunzione legale.

La Legge Finanziaria 2008 ha di fatto "accolto" le osservazioni contrastanti della dottrina e con la previsione contenuta nel comma 265. In particolare, è stato precisato che, per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006, (data di entrata in vigore del Dl 223/2006), le presunzioni previste da quest'ultimo testo normativo valgono come presunzioni semplici. Il che equivale a dire che la presunzione legale non esplica effetto in relazione agli atti emanati successivamente al 4 luglio 2006, ma relativi a compravendite realizzate ("atti formati") precedentemente a tale data.

Conseguentemente la differenza tra il valore normale ed corrispettivo risultante dagli atti, per le compravendite poste in essere prima della predetta data, non riveste quei caratteri di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2279 Cod. civ. L'erario, se intenderà far valere con successo la pretesa impositiva, dovrà individuare e poi provare ulteriori elementi, rispetto al valore normale, che conferiscano alla presunzione i caratteri della gravità, precisione e concordanza. In caso di accertamento spetta all'Ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati.

La portata retroattiva è stata negata dal medesimo comma 265 anche per la presunzione di cui al comma 23 bis, relativo alla determinazione della entità del valore normale, assunto almeno pari all'importo del mutuo o del finanziamento ottenuto dall'acquirente per l'acquisto dell'immobile.