

professioni possono accedere e permanere nel nuovo regime, fermo restando il rispetto di tutti gli altri requisiti previsti. A tal riguardo, a decorrere dal periodo d'imposta 2016, le soglie di ricavi e compensi sono generalmente incrementate di euro 10.000, mentre per quanto concerne le attività svolte dagli esercenti arti e professioni e altre attività di cui al progressivo n. 8 del citato allegato n. 4, detta soglia è aumentata di euro 15.000.

Infine, viene prevista l'applicazione del regime contributivo ordinario anche per i contribuenti forfetari i quali, in ogni caso, possono beneficiare della riduzione al 35 per cento degli oneri contributivi.

#### **Art. 9**

##### **(Misure di riduzione e razionalizzazione fiscale per le imprese ed i lavoratori autonomi)**

Le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6 nascono dall'idea di fornire uno strumento utile ad eliminare alcune situazioni di ambiguità per quanto concerne la titolarità, da parte di società (di capitali e di persone), di beni, immobili e mobili registrati, non strumentali.

Le predette disposizioni possono interessare, ad esempio, le società che siano titolari di beni non utilizzati ai fini del ciclo economico (beni immobili c.d. patrimoniali) e le società non operative, ai sensi della legge 724 del 1994 o del decreto legge 138 del 2011.

Con il decreto-legge n. 138 del 2011, la disciplina di sfavore per le società di comodo si è inasprita significativamente e sono state introdotte specifiche norme di sfavore anche per gli immobili non strumentali posseduti da società ed utilizzati dai soci.

Con riguardo alla tassazione diretta, infatti, è previsto per le società di comodo un aumento di 10,5 punti percentuali dell'aliquota Ires. Sempre con il decreto citato è stato previsto che il godimento da parte dei soci o dei familiari degli stessi di un bene appartenente alla società sia altresì riconosciuto come produttivo di reddito diverso nei riguardi dell'utilizzatore stesso (art. 67 lett. h-ter del d.P.R. n. 917 del 1986). Inoltre i costi sostenuti per il mantenimento degli immobili stessi potrebbero non essere considerati inerenti, con conseguente loro indeducibilità.

Si evidenzia che il citato articolo 67 è applicabile anche alle società non di comodo, e quindi a quelle realmente operative, che abbiano al loro interno situazioni "ambigue" di immobili utilizzati da soci o loro familiari.

Alla luce della normativa brevemente illustrata si ricava un quadro legislativo piuttosto duro, e comunque recentemente molto inasprito, nei confronti di coloro che utilizzano impropriamente la struttura societaria per intestare immobili che invece siano di utilizzo personale o familiare (questo in ragione del fatto che la società poteva ritenersi uno "schermo" per godere di una tassazione più favorevole, approfittando dell'aliquota Ires, fissa, rispetto alla proporzionalità della tassazione Irpef).

Proprio in ragione di tale inasprimento normativo, si può consentire – come abitualmente accade – una via d'uscita a coloro che, in altri contesti e periodi, avevano intestato siffatti immobili, o beni mobili registrati, alle società.

Invero, l'introduzione, nel 2011, di disposizioni così stringenti ha in concreto determinato la creazione di un "microsistema" normativo relativo alla tassazione degli enti interessati e derogatorio rispetto all'ordinario trattamento fiscale dei soggetti Ires. Tale novella legislativa non è stata nondimeno accompagnata da provvedimenti che, in vista del passaggio a tale nuovo complessivo regime, potessero consentire agli enti e ai soggetti interessati di poter diversamente regolarizzare la propria posizione mediante un'apposita disciplina di "uscita".

Diverse volte, invero, i mutamenti sostanziali dei regimi fiscali applicabili sono stati accompagnati da norme volte alla regolarizzazione, a condizioni ragionevolmente convenienti, delle fattispecie maturate nel vigore di precedenti regimi fiscali meno onerosi, ponendo i contribuenti nelle condizioni di scegliere se accedere a regimi di tassazione nuovi e più onerosi (si pensi ad esempio all'inasprimento delle sanzioni per violazione della disciplina del monitoraggio fiscale, cui si sono accompagnati provvedimenti per il rientro dei capitali).

Pertanto, in attesa che l'intera disciplina delle società non operative sia ripensata, o quanto meno che i coefficienti dei ricavi minimi e di redditività previsti dalla legge 724 del 1994 (coefficienti, come detto, non più sostenibili dagli attuali tassi di crescita dell'economia italiana) siano rivisti, contestualizzandone la misura alle attuali condizioni di mercato, si offre alle società non operative l'opportunità (assegnazione ai soci o anche trasformazione in società semplice) per estromettere dal regime di impresa – a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste – quegli immobili per i quali ad oggi non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli.

Sotto un profilo economico, l'assegnazione – a prescindere dalla natura soggettiva del socio assegnatario – consentirebbe la fuoriuscita dalle società in particolare di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la circolazione degli immobili e portando nuova linfa ad un mercato che, ad oggi, versa in una situazione piuttosto stagnante.

Da ultimo, una buona adesione da parte dei contribuenti alla "manovra" consentirebbe allo Stato un rapido incasso, per quanto in misura ridotta rispetto alle plusvalenze che sarebbero state tassate in assenza della norma agevolativa in esame.

Peraltro, deve essere considerato che, in assenza di agevolazioni giudicate appetibili, vista la situazione poco favorevole particolarmente del mercato immobiliare, probabilmente gran parte delle società cui è rivolta la norma in esame non procederebbero ad alcuna vendita, ma manterrebbero gli immobili non strumentali all'interno del proprio patrimonio in attesa di tempi migliori. In questo caso, quindi, non si realizzerebbe nessuna plusvalenza, e, quindi, nessuna tassazione, che invece la norma in esame intende conseguire.

Così brevemente illustrate le ragioni "sistematiche" per le quali l'introduzione di una disposizione come quella in oggetto certamente ha diversi risvolti positivi, si passa ora ad esaminare, anche sotto un profilo più tecnico, la disposizione in esame.

Essa prende le mosse da un precedente provvedimento varato con la legge 27 dicembre 1997, n. 449, poi successivamente integrato dalla legge 18 febbraio 1999, n. 28.

A differenza di tale modello, tuttavia, ai fini Iva, la norma non prevede alcuna specifica disposizione, al fine di evitare che si pongano problemi di incompatibilità della norma emananda con le direttive dell'Unione Europea in materia.

Sotto il profilo delle imposte sui redditi (Ires e Irap) la soluzione introdotta è quella dell'imposta sostitutiva con aliquota pari all'8 per cento, ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative ai sensi della legge 724 del 1997 o del decreto legge 138 del 2011.

Come nella precedente disposizione del 1997, è stata mantenuta la possibilità per la società che aderisce al regime agevolativo di scegliere di determinare il valore normale del bene oggetto di assegnazione o cessione ai sensi dell'articolo 9 del T.U.I.R. ovvero in misura pari a quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori di cui all'articolo 52 d.P.R. n. 131 del 1986.

Inoltre, al fine di rilanciare il mercato immobiliare, si è scelto di agevolare anche l'imposta di registro, ove l'assegnazione o la cessione dovessero essere assoggettate a tale imposta in misura proporzionale, proponendo un'aliquota dimezzata rispetto a quella ordinariamente applicabile. Le imposte ipotecarie e catastali, invece, scontreranno la misura fissa.

Il versamento dell'imposta sostitutiva è stato suddiviso in due *tranches*, consentendo altresì la compensazione *ex lege* 241 del 1997.

Inoltre, il comma 7, al fine di ridurre l'onere dell'imposta regionale sulle attività produttive a carico delle imprese e dei lavoratori autonomi che non superano la soglia imponibile di euro 180.759,91 euro, raddoppia le previgenti deduzioni forfetarie previste dall'articolo 11, comma 4-bis, lettera d-bis, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Con il comma 9 si sostituisce l'attuale testo dell'articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per superare le attuali criticità della disciplina. Infatti, in caso di mancato pagamento dei crediti le disposizioni vigenti nell'ordinamento domestico rendono l'IVA addebitata dal cedente o prestatore sostanzialmente non recuperabile. Tale assetto non appare idoneo a garantire il rispetto di uno dei principi essenziali che presiedono al funzionamento dell'IVA: il principio di neutralità.

Nello specifico, la norma cerca anzitutto di distinguere le variazioni da risoluzione – che l'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE impone agli Stati membri di concedere – e quelle da mancato pagamento, disciplinandole in due commi diversi (rispettivamente, il comma 2 e il comma 4 del predetto articolo 26).

Disposizioni innovative sono previste alla lettera a) del comma 4 del nuovo articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 e riguardano le procedure concorsuali. Tali disposizioni mirano sostanzialmente a replicare l'impostazione adottata ai fini delle imposte sui redditi.

In particolare, per le procedure concorsuali (lettera a del comma 4 del nuovo articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972) si prevede la possibilità di emettere la nota di variazione da parte del cedente o prestatore a partire dalla data in cui il cessionario o committente sia "assoggettato" a una procedura concorsuale, o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

Con tale disposizione si evita che il cedente o prestatore debba attendere la chiusura infruttuosa della procedura concorsuale per poter emettere la nota di variazione, potendo, questa ora essere emessa già dopo l'assoggettamento a procedura del cessionario o committente.

Al riguardo, in base al comma 11 del nuovo articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, per l'individuazione del momento in cui il cessionario o committente si considera assoggettato a una procedura concorsuale, assume rilievo la data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Sempre in connessione alle procedure concorsuali, un'ulteriore modifica significativa, rispetto al testo dell'articolo 26 attualmente vigente, è prevista all'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 26. Tale norma concerne l'obbligo da parte del cessionario o committente di registrare, ai sensi dell'articolo 23 o dell'articolo 24 del DPR n. 633 del 1972, la variazione operata dal cedente o prestatore. In attuazione dell'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE, secondo cui la rettifica della detrazione operata dal cessionario o committente non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, si prevede ora che, per le note di variazione emesse a seguito dell'assoggettamento a procedure concorsuali, il cessionario o committente assoggettato a procedura non sia obbligato a effettuare la corrispondente variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata. In questa specifica fattispecie, infatti, il cessionario o committente non è più obbligato alla registrazione della nota di credito emessa dal cedente o prestatore.

Nel nuovo comma 6 dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, poi, si stabilisce che – ove il soggetto che si è avvalso della procedura di variazione in diminuzione per mancato pagamento di

cui al comma 4 sia successivamente pagato, in tutto o in parte, dal proprio cessionario o committente – si debba procedere alla variazione in aumento per riversare l'imposta corrispondente all'importo pagato.

Per le variazioni da risoluzione, con specifico riferimento ai contratti a esecuzione continuata e periodica (cfr. il nuovo comma 9 dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972), si chiarisce che, in caso di risoluzione relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento alternativamente del cessionario o committente, la facoltà di emissione della nota di variazione si applica per la "coppia" di prestazioni per cui l'inadempimento ha generato la risoluzione contrattuale, non potendosi estendere a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui il cessionario o committente abbia correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

Come chiarisce il nuovo comma 10 dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 la facoltà di operare la variazione in diminuzione per il venir meno dell'operazione o la riduzione della base imponibile della stessa sulla base degli originari accordi contrattuali può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti, quando siano tali soggetti i debitori dell'imposta (trovando applicazione il meccanismo del *reverse charge*). In caso di esercizio dell'opzione da parte di tali soggetti, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5, dovendo quindi tali soggetti sia alla correzione dell'importo originariamente annotato nel registro delle fatture o dei corrispettivi che di quello originariamente annotato nel registro degli acquisti.

Il comma 12 del nuovo articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 specifica, infine, a titolo esemplificativo, alcuni casi in cui procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

- (a) l'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono disponibilità da pignorare;
- (b) l'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- (c) l'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

La norma regola, infine, nel comma 10, gli effetti sotto il profilo temporale delle disposizioni di cui al comma 9:

- con riguardo alle note di variazione emesse a seguito del mancato pagamento risultante da procedure concorsuali (comma 4, lettera a, e comma 5, secondo periodo, del nuovo articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972), si prescrive l'applicazione delle nuove disposizioni alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017;

- con riguardo alle altre modifiche recate dal comma 1 all'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, si chiarisce che le stesse, in quanto volte a chiarire l'applicazione delle disposizioni contenute in tale ultimo articolo, sono di carattere interpretativo e si applicano pertanto anche alle operazioni effettuate anteriormente alla predetta data.

Con il comma 11, si provvede all'anticipazione al 1° gennaio 2016 dell'applicazione delle disposizioni di cui al Titolo II del decreto legislativo n. 158 del 2015 recante la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo. Inoltre, si dispone che ai fini della procedura della collaborazione volontaria (cd *voluntary disclosure*) di cui alla legge n. 186 del 2014, restano comunque ferme le sanzioni nella misura dovuta in base alle norme vigenti alla data di presentazione della relativa istanza.