NOVITÀ NORMATIVE

Imposta sui redditi

Attività agricole

L'articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004) contiene rilevanti modificazioni del regime fiscale, relativo alle imposte sui redditi e all'Iva, cui assoggettare gli imprenditori agricoli che svolgono le attività di cui all'articolo 2135 del codice civile.

Ampliamento delle attività tassate su base catastale

Il comma 6, lettera a) del citata norma ha riformulato l'articolo 32, comma 2, lettera c) del TUIR includendo nel regime dei redditi agrari stimati catastalmente i redditi delle "*attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorchè non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze su proposta del Ministero delle politiche agricole e forestali*".

Tale nuova formulazione consente una tassazione su base catastale delle attività connesse derivanti dalla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di determinati prodotti agricoli tassativamente indicati ed ottenuti dall'imprenditore agricolo prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali.

In tal modo, quindi, il riferimento alle attività agricole connesse rientranti "nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa" è stato sostituito dalla individuazione dei beni e delle attività che sono da attrarre nello speciale regime dei redditi agrari.

La nuova disposizione è applicabile anche se la realizzazione di una o

più fasi del processo produttivo che fa capo all'imprenditore agricolo sia esternalizzata (ad esempio, quando ci si avvale del frantoio di terzi per la molitura delle olive o di una struttura conserviera per la trasformazione dei pomodori in conserva).

Le attività di manipolazione

Il comma 6, lettera b), dell'articolo 2 della legge n. 350 del 2003 stabilisce, inoltre, che alle attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli, ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento, ma diversi da quelli elencati nel decreto ministeriale si applicano, invece, le disposizioni contenute nell'articolo 56-bis, comma 2, del TUIR.

Detta norma prevede che "per le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti agricoli diversi da quelli indicati nell'articolo 32, comma 2, lettera c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tale attività, il coefficiente di redditività del 15 per cento".

Sulla base di questa norma, quindi, il reddito d'impresa imponibile sarà determinato in misura pari al 15 per cento dei corrispettivi registrati o da registrare ai fini Iva.

Reddito di lavoro autonomo

Il quadro RE non include più la sezione II relativa agli "altri redditi di lavoro autonomo" quali :

- i proventi lordi derivanti dall'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno e di brevetti industriali;
- i compensi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali;

- i redditi derivanti dai contratti di associazione in partecipazione;
- gli utili spettanti a promotori e soci fondatori di Spa, Sapa e Srl.

Tali redditi dovranno essere ora indicati nel quadro RL, sezione III, nei righi RL23, RL24 e RL25.

Reddito d'impresa

Le novità in tema di determinazione del reddito di impresa, introdotte dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, comportano notevoli cambiamenti anche in capo alle persone fisiche esercenti un'attività di impresa. Si rammenta, infatti, che, diversamente da quanto accadeva prima della riforma, le regole generali di determinazione del reddito di impresa sono ora dettate nell'ambito dei soggetti Ires (Titolo II, Capo II, Sez. I del Tuir) mentre per quanto attiene ai soggetti Irpef, l'articolo 56, comma 1 prevede un rimando generico, salvo le particolari deroghe eventualmente elencate dal Capo VI del Titolo I.

Partecipation exemption

Per effetto del rinvio operato dall'articolo 58, comma 2, del Tuir, alla disposizione contenuta nell'articolo 87 dello stesso Testo unico, l'imprenditore individuale che esercita la propria attività in regime di contabilità ordina ria applica la *participation exemption*, ma l'esenzione dalla formazione del reddito imponibile è limitata al 60 per cento della plusvalenza fiscale.

In presenza dei requisiti previsti dall'articolo 87 del Tuir, l'imprenditore individuale risulta obbligato a operare delle variazioni in diminuzione o in aumento dal reddito d'impresa per sterilizzare l'importo corrispondente al 60 per cento, rispettivamente, della plusvalenza (rigo RF42) o della minusvalenza (rigo RF20) realizzate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3, del Tuir.

È invece esclusa l'applicabilità della disciplina di esenzione alle plusvalen-

ze realizzate a seguito della cessione di partecipazioni per l'imprenditore che a sua volta determina il proprio reddito ai sensi dell'articolo 66 del Tuir, e cioè in regime di contabilità semplificata.

Con la circolare 16 marzo 2005, n. 10, l'Agenzia delle Entrate ha peraltro fatto luce sulla posizione dell'imprenditore che, pur avendo acquisito la partecipazione in regime di contabilità semplificata, esercita l'opzione per la contabilità ordinaria: se la partecipazione è classificata tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso dopo il passaggio alla contabilità ordinaria verrebbe soddisfatto il requisito di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 87 del Tuir, risultando applicabile la relativa disciplina.

Deducibilità degli interessi passivi

In tema di deducibilità degli interessi passivi nel nuovo Tuir sono individuabili più articoli la cui applicazione prevede un preciso ordine.

In via prioritaria deve verificarsi quanto disposto dall'articolo 98 del Tuir, norma di contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione, quindi, a fronte del possesso di partecipazioni che si qualificano per l'esenzione, si deve applicare quanto disposto dall'articolo 97 del Tuir (pro rata patrimoniale) e, da ultimo, il cosiddetto pro rata generale (articolo 96 del Tuir).

Thin capitalization

La "*thin capitalization rule*" , in forza del rinvio operato dall'articolo 63 del Tuir, si rende applicabile anche all'imprenditore individuale in contabilità ordinaria e quindi l'indeducibilità degli interessi passivi prevista dall'articolo 98 del Tuir trova quindi spazio nel quadro RF (rigo RF15, colonna 1).

Pro rata patrimoniale

L'imprenditore che esercita la propria attività in regime di contabilità ordinaria, in caso di possesso di partecipazioni che, ai sensi dell'articolo 87 del Tuir, si qualificano per l'esenzione, è tenuto a determinare secondo le disposizioni contenute dell'articolo 97 del Tuir la quota di interessi

passivi indeducibili in quanto riconducibili al finanziamento di componenti dell'attivo patrimoniale che determinano l'insorgenza di plusvalenze esenti.

A tale fine, nel quadro RF del modello Unico 2005 - PF è prevista una specifica variazione in aumento (colonna 2, rigo RF15).

Pro rata generale

Dopo avere applicato le disposizioni sopra esposte, l'articolo 96 del Tuir prevede la limitazione della deducibilità degli interessi passivi per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito (cioè imponibili) e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi .[2]

Tassazione dei dividendi

L'articolo 47 del Tuir prevede che gli utili percepiti dalle persone fisiche, derivanti dal possesso di partecipazioni societarie qualificate estranee all'impresa, sono soggetti all'imposta limitatamente al 40% del loro ammontare. La partecipazione può riguardare società di capitali o enti commerciali residenti in Italia o all'estero. Tuttavia, se la società è residente in uno Stato o territorio avente un regime fiscale privilegiato (Stati o territori inseriti nella cosiddetta "black list") gli utili percepiti sono tassati integralmente.

Gli utili vanno dichiarati (integralmente o parzialmente) nel quadro RL "Altri redditi", sezione redditi di capitali (non essendo più previsto il quadro RI "Redditi di capitali").

Dati extracontabili

Per gli imprenditori in contabilità ordinaria viene introdotto il nuovo quadro EC che recepisce le novità introdotte dalla riforma del diritto societario e da quella fiscale, con il conseguente divieto di imputare a conto economico ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti di natura esclusivamente fiscale.

[2] In ossequio alla presunzione secondo cui l'indebitamento finanzia le attività esenti nella medesima proporzione.

Tali deduzioni, oltre all'indicazione nel rigo RF4 del quadro RF, dovranno comparire analiticamente nel nuovo quadro EC dove devono essere indicati i componenti negativi non imputati a conto economico nonchè le divergenze tra valori civili e fiscali dei relativi beni e fondi.

Trasparenza fiscale

Gli imprenditori in contabilità ordinaria che detengono, in regime d'impresa, partecipazioni in Srl trasparenti devono indicare, nei righi RF8 e RF36, rispettivamente, l'ammontare del reddito o della perdita imputati per trasparenza in proporzione alla propria quota di partecipazione.

Qualora vengano distribuiti utili formatisi in regime di trasparenza, al fine di evitare la doppia tassazione del reddito, si rende necessario indicare la quota di utili percepiti come variazione in diminuzione nel rigo RF34.

Gli imprenditori in regime di contabilità semplificata, tenuti alla compilazione del quadro RG, indicano il reddito o la perdita imputati per trasparenza, rispettivamente, nei righi RG9, colonna 3, e RG20, colonna 2.

Concordato preventivo

Gli imprenditori e i professionisti che hanno aderito al concordato preventivo biennale non sono tenuti alla compilazione del quadro CP che conteneva tutte le informazioni necessarie a individuare il reddito e i ricavi (compensi) minimi per l'anno 2003.

Infatti, il reddito e i ricavi minimi previsti per l'anno 2004 devono essere indicati solo nelle relative sezioni contenute nei quadri RE (lavoro autonomo), RF (reddito d'impresa in regime di contabilità ordinaria) e RG (reddito d'impresa in regime di contabilità semplificata).

Gli importi minimi di ricavi (compensi) e reddito da indicare nel modello Unico 2005 sono pari a quelli minimi concordati nel 2003, incrementati rispettivamente del 5% e del 3,5 per cento.

Gli studi di settore

I quadri RF, RG e RE accolgono la maggiorazione del 3%, in caso di non congruità agli studi di settore, applicabile sulla differenza tra i ricavi o compensi derivanti dagli studi e quelli risultanti dalle scritture contabili.

Questa maggiorazione è dovuta solo se la differenza è superiore al 10% dei ricavi o compensi risultanti dalle scritture contabili.

Agevolazione "Tecno-Tremonti"

Il nuovo prospetto CT (Comunicazione Tecnotremonti) risponde alle esigenze di comunicazione a consuntivo.

Gli investimenti agevolabili sono:

- costi di ricerca e sviluppo e tecnologie digitali
- spese direttamente sostenute per le partecipazioni espositive in fiere all'estero
- spese sostenute per stage aziendali per studenti
- spese sostenute per la quotazione in borsa.

Al fine di assicurare un'efficace verifica dell'andamento degli investimenti in ricerca e sviluppo e in tecnologie informatiche e di interconnessione, le imprese interessate devono compilare un apposito prospetto sezionale, sottoscritto dal legale rappresentante. Il nuovo prospetto CT (Comunicazione Tecnotremonti) risponde alle esigenze di comunicazione a consuntivo. È previsto, inoltre, il rilascio dell'attestazione di effettività delle spese sostenute da parte del presidente del collegio sindacale, ove presente, ovvero di un revisore contabile o di un professionista iscritto nell'albo dei revisori contabili, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro, ovvero del responsabile del centro di assistenza fiscale.

IRAP

Deducibilità dei costi del personale

Ai contribuenti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e) che svolgono attività di impresa e di lavoro autonomo è riconosciuta dal 2003 una nuova deduzione dalla base imponibile dell'IRAP, pari a 2 mila euro per ogni lavoratore impiegato nel periodo di imposta fino a un massimo di cinque, a condizione che i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non siano superiori a 400 mila euro.

In materia, L'Agenzia dell'Entrate, con la risoluzione n. 116 del 10 agosto 2004, ha fornito i seguenti chiarimenti e precisazioni:

- il beneficio va calcolato al massimo su cinque lavoratori impiegati nel corso dell'anno anche se a tempo determinato (vale a dire i soggetti con rapporto di lavoro che non copre tutto il periodo d'imposta).

  Per esempio, se un'azienda ha occupato, nel periodo d'imposta, 20 lavoratori stagionali, ciascuno per 120 giorni, la deduzione sarà pari a: 2000 x 5 x 120/365 = 3.288;

- l'azienda, che occupa lavoratori dipendenti con tipologie contrattuali diverse, è libera di scegliere i lavoratori su cui calcolare la deduzione.

  Per esempio, se un datore di lavoro ha 5 dipendenti a tempo pieno per tutto l'anno e 3 dipendenti part-time per tutto l'anno potrà applicare la deduzione piena sui 5 dipendenti a tempo pieno, oppure se il datore di lavoro ha 5 dipendenti a tempo pieno di cui 4 per tutto l'anno e uno per 60 giorni e 3 dipendenti part-time al 50% per tutto l'anno, potrà applicare la deduzione piena per 4 dipendenti a tempo pieno e la deduzione ridotta al 50% per un dipendente part-time;

- in ogni caso la deduzione massima non potrà mai superare 10.000/anno (2.000 x 5 dipendenti impiegati a tempo pieno per tutto il periodo d'imposta).

Nuovi contratti di inserimento e apprendistato

L'agenzia delle Entrate ha precisato che il riferimento ai contratti di formazione e lavoro contenuto nella disciplina dell'Irap (articolo 11, decreto legislativo 446/1997) deve intendersi esteso anche ai nuovi contratti di inserimento previsti dalla riforma Biagi e quindi applicarsi, pertanto, la piena deducibilità dalla base imponibile Irap sancita dall'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto 446/1997.

Lavoratori disabili

Nella determinazione della base imponibile dell'Irap sono ammesse in deduzione le spese relative a tutti i lavoratori disabili. Con la specifica risoluzione 142/E l'agenzia delle Entrate ha definito possibile portare in deduzione sia le spese sostenute per il personale disabile individuato ai sensi dell'articolo 1 della legge 68/99, sia le spese per i disabili che al momento dell'assunzione, effettuata prima dell'entrata in vigore della legge 68/99, erano in possesso dei requisiti stabiliti dalla legge 482/68.

Questa soluzione favorevole al contribuente persegue lo scopo di ridurre il costo del lavoro, rendendo meno oneroso l'inserimento dei disabili.

Sospensione degli effetti degli aumenti delle addizionali e delle maggiorazioni

Fino al 31 dicembre 2004 restano sospesi gli effetti degli aumenti delle addizionali e delle maggiorazioni di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, eventualmente deliberati; gli effetti decorrono, in ogni caso, dal periodo d'imposta successivo alla predetta data (articolo 2, comma 21, Finanziaria 2004).

Autotrasportatori

Il comma 2, lett. b), dell'articolo 5 della finanziaria 2003 ha introdotto il comma 1-*bis* nell'articolo 11 del d.Lgs. n. 446 del 1997, consentendo alle imprese autorizzate all'attività di autotrasporto di merci di dedurre dalla

base imponibile IRAP le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente.

Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito del dipendente per la parte eccedente 46,48 euro al giorno, elevate a 77,47 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto, che si rimborsano analiticamente.

Se le spese di alloggio o di vitto sono rimborsate o fornite gratuitamente, il limite è ridotto di un terzo. Detto limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. Sono esenti - fino a 15,49 euro per trasferte in Italia e fino a 25,82 euro per trasferte all'estero - le indennità corrisposte a titolo di rimborso di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, in caso di rimborso analitico delle spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto. Fino a concorrenza dei medesimi importi, pertanto, sono deducibili dalla base imponibile IRAP le indennità di trasferta, purchè - come espressamente prevede la norma - le stesse siano previste contrattualmente.

IVA

Estensione della modalità telematica

La legge 311/2004, a questo proposito, ha abbassato il limite del volume d'affari necessario per l'esonero dall'obbligo di invio telematico della dichiarazione da parte delle persone fisiche: da quest'anno il tetto è di 10.000 euro, non più di 25.882,84 (modifica dell'articolo 3, comma 2, del Dpr 322/1998). La presentazione della dichiarazione annuale Iva su supporto cartaceo è prevista per i contribuenti che hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 10.000 euro. Anche per tali soggetti, comunque, è possibile avvalersi della presentazione della dichiarazione on line, acquisendo specifica abilitazione mediante servizio telematico Internet o avvalendosi di un intermediario abilitato. Per tutti gli altri soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale Iva, è previsto l'obbligo della trasmissione in via telematica delle stesse.

Quadro VT

È stato inserito il nuovo quadro VT, concernente la separata indicazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA, in applicazione dell'articolo 33, comma 13, del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, così come integrato dall'articolo 2, comma 10, della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

Regime agricolo

Il decreto legislativo 313/1997 aveva previsto l'applicazione del regime ordinario per tutti i soggetti con volume di affari superiore a 20.658,28[3]. Anche per il 2004 è stata disposta la proroga del regime speciale.

[3]Tale limitazione non è prevista per gli organismi di intervento, le cooperative, le associazioni e gli altri soggetti di cui alle lettere b) e c) del secondo comma dell'articolo 34 del DPR 633/72

Attività connesse

Il comma 7 dell'articolo 2 della Legge finanziaria per il 2004 ha introdotto nel DPR 633/72 il nuovo articolo 34-bis per le attività connesse all'agricoltura, individuate attraverso un rinvio alle disposizioni del terzo comma dell'articolo 2135 del Codice Civile, ridefinito dal D. lgs 228/2001.

Si intendono, quindi, connesse le attività esercitate dal medesimo imprenditore agricolo e dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti *prevalentemente* ottenuti dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonchè le attività dirette a fornire beni e servizi mediante l'utilizzazione di attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

Già la Circolare n. 44/E del 14 maggio 2002 aveva permesso all'imprenditore agricolo lo svolgimento di attivit di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti utilizzando anche prodotti acquisiti da terzi, purchè in misura non prevalente rispetto a quelli ottenuti dal proprio fondo. La circolare 44/E del novembre 2004 ha ulteriormente ampliato l'ambito delle attività includendovi anche la manipolazione di prodotti vegetali acquistati presso terzi.

Successivamente la circolare 6/E del febbraio 2005 ha chiarito che una forfetizzazione della detrazione dell'IVA non può applicarsi a prodotti diversi da quelli elencati nella Tabella "A" parte I allegata al DPR 633/72, pena un'incompatibilità con quanto previsto dall'articolo 25 della VI direttiva CEE.

In coerenza con quanto sopra esposto, dal 1 gennaio 2004 è stato introdotto un nuovo regime di forfetizzazione della detrazione, in base al quale l'imposta da versare è determinata in misura pari alla metà di quella dovuta, regolamentato dal nuovo articolo 34-bis introdotto nel DPR 633/72 e applicabile soltanto alle attività di fornitura di servizi svolte in connessione con l'esercizio dell'impresa agricola e nella condizione che siano rese mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

Adeguamento agli studi di settore

L'articolo 1, comma 411, della legge 311/04 (Finanziaria 2005) ha modificato l'articolo 2 del Dpr 195/99 escludendo l'applicazione di interessi e sanzioni per tutti i contribuenti che si allineano agli studi di settore.

In precedenza si potevano adeguare ai fini Iva senza applicazione di sanzioni e interessi solo i contribuenti per i quali era in vigore uno studio di settore appena approvato o sottoposto a revisione. Inoltre con la dichiarazione del 2005 l'ammontare dell'adeguamento per tutti gli studi (vecchi, nuovi e revisionati) non dovrà essere indicato nel quadro VE della dichiarazione annuale (e quindi non influenzerà il volume d'affari), ma andrà riportato nel rigo VA42.