



26°
CONVEGNO
DELL'ESPERTO
RISPONDE

Telefisco 2017

#IVA #ROTTAMAZIONE
#INVESTIMENTI #IRI
#ACE #BILANCI
#CEDOLARE #VOLUNTARY
#INDUSTRIA4.0 #IRES
#730 #ASSEGNAZIONI
#SPESOMETRO #EQUITALIA

Supplemento al numero odierno del Sole 24 Ore
riservato ai partecipanti a Telefisco 2017

Nuova Audi A5.
L'Intelligenza Artificiale applicata alla guida è già realtà.



Gamma A5. Valori massimi: consumo di carburante (l/100 km):
ciclo urbano 9,8 - ciclo extraurbano 5,9 - ciclo combinato 7,3;
emissioni CO₂ (g/km): ciclo combinato 166.

Diventa un Ready Business alla velocità di IperFibra Vodafone

A Milano, Bologna e Torino
fino a 1 Gigabit al secondo.

voda.it/iperfibra

Vodafone
Power to you



IperFibra
1 Gigabit

La velocità effettiva dipende dal grado di congestione della rete, dalla capacità del server a cui si è collegati, dalle prestazioni e caratteristiche del dispositivo utilizzato e dalle possibili limitazioni del collegamento Wi-Fi.

La risorsa del dialogo per un fisco più giusto

di **Salvatore Padula**

Il fisco ci ha abituato a ogni tipo di sorpresa e anche a qualche paradosso. Con una distanza sempre più profonda tra ciò che il sistema vorrebbe essere e il modo in cui viene percepito da imprese e professionisti. Neppure il 2017, iniziato da un mese, sembra sfuggire a questo destino. Sono arrivate, con la manovra di Bilancio, misure importanti che – dopo anni altalenanti – mostrano ora una ritrovata attenzione verso i contribuenti di dimensione medio-piccola. Misure a lungo attese come l'Iri, il regime di cassa, un nuovo impianto, ancora tutto da scoprire, per gli studi di settore; e poi ulteriori semplificazioni che in parte riprendono tematiche discusse tra categorie e governo.

Eppure – e qui sta il paradosso – pur di fronte a queste novità potenzialmente positive, il disagio degli operatori e dei professionisti è evidente. Un disagio non legato esclusivamente alla vicenda delle comunicazioni delle fatture e delle liquidazioni Iva. Diciamo la verità: per ritrovare un livello di

insofferenza della stessa intensità di quella che stiamo vedendo in queste settimane, bisogna tornare molto indietro nel tempo. Insomma, forse non siamo ai livelli del “fisco lunare” dei primi anni 90, come alcuni sostengono, ma poco ci manca.

Questo è il contesto in cui arriva la nuova edizione di Telefisco. Un contesto che, a 26 anni di distanza, ne rilancia una delle più significative peculiarità. Telefisco è nato come (e continua a essere) un momento fondamentale di formazione professionale. Ma è anche (ed è stato sempre) uno strumento per favorire un confronto vero e costruttivo tra l'amministrazione, le categorie e gli operatori.

Va dato atto alla volontà dell'amministrazione di aver rinnovato la sua disponibilità a “parlare” con i contribuenti per il tramite del Sole 24 Ore e dei suoi esperti. Nella consapevolezza che confronto e dialogo sono sempre i primi passi verso un fisco più equo e più semplice.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IL QUOTIDIANO DEL FISCO

Panoramica sull'informazione fiscale

Il «Quotidiano del Fisco» è il quotidiano digitale del Sole 24 Ore che offre una panoramica aggiornata e autorevole su tutte le tematiche in campo fiscale e tributario. Presenta ogni giorno le principali novità fiscali e gli approfondimenti sui temi di maggior interesse, raccogliendo e riorganizzando tutte le fonti più autorevoli del Gruppo 24 Ore (dalle pagine di Norme e Tributi fino alle Riviste Frizzera). È articolato in otto sezioni tematiche: «persone fisiche», «reddito d'impresa», imposte indirette», «tributi locali», dichiarazioni e adempimenti», «accertamento e contenzioso», «società e bilanci», «professione e studio». In ciascuna sezione è disponibile l'archivio dei contenuti pubblicati nei giorni precedenti. Gli abbonati possono archiviare i singoli articoli, organizzandoli in un proprie cartelle e sottocartelle personali, in modo da poterli comodamente consultare in periodi successivi.

Il Quotidiano del Fisco è fruibile su pc, tablet e smartphone.



NORME & TRIBUTI MESE

La rivista sui temi più dibattuti

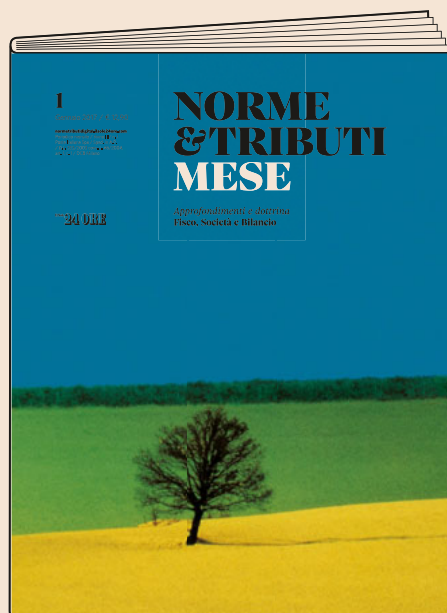
Con un comitato scientifico di primissimo livello, «Norme&Tributi Mese» è il mensile di analisi e approfondimento sui temi più attuali e dibattuti in materia di fisco, società e bilancio.

Nel numero di gennaio 2017 la rivista di approfondimento e dottrina curata dagli esperti del Sole 24 Ore presenta una serie di articoli di approfondimento su diverse tematiche di attualità:

- i nuovi incentivi all'imprenditorialità innovativa;
- le novità della versione definitiva dei Principi contabili nazionali;
- le nuove "franchigie" sui prelievi nell'ambito delle indagini bancarie;
- le procedure concorsuali e la rottamazione delle cartelle.

La rivista si può trovare in edicola fino al 7 febbraio, a 12,90 euro oltre al prezzo del quotidiano.

www.normetributidigital.ilssole24ore.com



LA NUOVA PIATTAFORMA

Nasce Smart Fisco 24, il motore di ricerca fiscale più aggiornato

In occasione della giornata dedicata a Telefisco 2017, il Gruppo24 Ore presenta in anteprima a tutti i commercialisti ed esperti contabili un innovativo servizio on line.

«Smart Fisco 24» è la nuova piattaforma digitale del Sole 24 Ore ed è l'unica banca dati in materia fiscale con contenuti operativi e totalmente personalizzabili in base alle proprie esigenze professionali.

Si tratta di un motore di ricerca estremamente potente, con l'eshaustività e la competenza degli esperti e dei contenuti editoriali del Gruppo 24 ORE: Il Sole 24 Ore, Il Quotidiano del Fisco, Le riviste fiscali del Gruppo, Circolari 24, L'esperto Risponde, Norme e Tributi, Normativa, Prassi, Giurisprudenza, Tools e strumenti operativi.

Tutti questi contenuti sono strutturati in una piattaforma che supporta le ricerche, con la possibilità di tenerle in memoria e di salvarle.

«Smart Fisco 24» è configurabile in modo facile e completamente personalizzato, per garantire un accesso completo, selezionando i contenuti più utili. SmartFisco24 consente una facile e immediata applicabilità operativa delle selezioni effettuate nella quotidianità professionale.

«Smart Fisco 24» può essere completamente adattata alle proprie esigenze: già a partire dalla homepage è possibile scegliere con facilità tra i template disponibili quelli che rispondono maggiormente alle richieste più ricorrenti e nelle impostazioni è possibile evidenziare i temi di maggiore interesse e far sì che le informazioni siano focalizzate.

www.smartfisco24.com



Lo scadenario degli adempimenti

Nella piattaforma è presente un pratico scadenario non solo per ricordare i termini, ma per essere tempestivamente informato sulle novità e le modifiche sia sostanziali che procedurali, grazie al servizio di notifiche personalizzato. Il sistema di alert (newsletter, notifiche) rammenta all'utente gli impegni più importanti e diventa una bussola quotidiana sulle attività da svolgere.

I servizi aggiuntivi per i professionisti

Tramite la piattaforma è possibile partecipare ad appuntamenti mensili con gli esperti di Telefisco (e-learning accreditato sulle tematiche di maggiore interesse). È prevista, inoltre, una rubrica da inviare ai propri clienti con una selezione di articoli, approfondimenti e documenti di diretto interesse. Con spiegazioni «facili» anche per i non addetti ai lavori delle normative più importanti.

COME SEGUIRE L'EVENTO

I vantaggi dell'iscrizione a Telefisco

L'indirizzo www.ilsole24ore.com/telefisco è il portale d'ingresso per la manifestazione di Telefisco 2017 e per tutte le iniziative collegate. Da questo sito è in primo luogo possibile **iscriversi all'evento del 2 febbraio 2017**, selezionando la sede prescelta oppure pagando la diretta streaming (disponibile anche nei giorni successivi on demand). Chi non potrà partecipare a Telefisco presso una delle sedi, infatti, potrà seguire il convegno su internet dal proprio pc, acquistandolo a 16,99 euro.

L'acquisto consente di seguire la diretta oppure di vedere la registrazione nei giorni successivi, di consultare online la dispensa con gli interventi dei relatori e di ottenere i crediti formativi riconosciuti dal proprio Ordine, previo superamento della prova di validazione (anche in differita). L'evento è stato infatti inserito nei programmi di formazione professionale continua sia dei dottori commercialisti e degli esperti contabili sia dei notai (si veda scheda a destra). Con l'iscrizione, si ottiene anche la possibilità di accedere gratuitamente, fino a giovedì 2 febbraio compreso, al **Quotidiano del Fisco**.

La stessa iscrizione darà poi accesso alla **dispensa**, disponibile nel formato e-book, archiviabile e stampabile, anche solo per sezioni. La dispensa, di complessive 150 pagine, contiene le relazioni, in forma completa, dei quattordici esperti che intervengono a Telefisco, con grafiche e slide.

Abbinato a Telefisco anche quest'anno c'è uno **Forum per l'invio dei quesiti**.

Fino alle 18 di venerdì 3 febbraio è possibile inviare tramite la piattaforma online le proprie domande agli esperti del Sole 24 Ore. Le risposte saranno pubblicate sul quotidiano e da lunedì 6 febbraio nella stessa sezione del sito www.ilsole24ore.com/forumtelefisco

Per i **dottori commercialisti e gli esperti contabili**, si possono ottenere 7 crediti formativi seguendo la diretta per almeno 6 ore (la partecipazione a Telefisco in sala, invece, garantirà i crediti con le modalità stabilite dai vari Ordini territoriali). Per i **notai**, invece, la partecipazione in sala o la visione in streaming garantirà 9 crediti.

IL FASCICOLO

I chiarimenti delle Entrate

Nel fascicolo in edicola da giovedì 23 febbraio saranno raccolti i contributi presentati a Telefisco 2017, corredati delle slide e accompagnati da una selezione delle risposte ai quesiti fornite dagli esperti e dai funzionari dell'agenzia delle Entrate. Gli articoli affrontano tutte le novità tributarie del 2017, dalle modifiche introdotte dalla legge di Bilancio alle novità del decreto fiscale, dalla rottamazione dei ruoli ai superammortamenti.



L'Instant sul convegno.

In edicola da giovedì 23 febbraio a 9,90 euro oltre il prezzo del quotidiano

Il programma degli interventi della 26° edizione

Giovedì 2 febbraio 2017

Luigi
Lovecchio

pag. 08

Riscossione

LA ROTTAMAZIONE DELLE CARTELLE

Franco
Roscini Vitali

pag. 78

Contabilità

I BILANCI 2016 E I PRINCIPI OIC

Antonio
Iorio

pag. 18

Contenzioso

L'EFFETTO-ROTTAMAZIONE E LE ALTRE NOVITÀ

Luca
Miele

pag. 88

Contabilità

L'IMPATTO FISCALE DEI NUOVI BILANCI

Benedetto
Santacroce

pag. 28

Iva

DEPOSITI, GRUPPI E NOTE DI VARIAZIONE

Roberto
Lugano

pag. 98

Investimenti

AMMORTAMENTI EXTRA E INDUSTRIA 4.0

Raffaele
Rizzardi

pag. 38

Iva

LE COMUNICAZIONI E LA FATTURA ELETTRONICA

Primo
Ceppellini

pag. 108

Agevolazioni

ASSEGNAZIONI DEI BENI E TRASFORMAZIONI

Gian Paolo
Ranocchi

pag. 48

Dichiarazioni

CU, 730, VERSAMENTI E LE NOVITÀ DEI MODELLI

Angelo
Busani

pag. 118

Patrimoni

PIANIFICAZIONE E SOCIETÀ SEMPLICE

Dario
Deotto

pag. 58

Dichiarazioni

INTEGRATIVE A FAVORE E INDAGINI FINANZIARIE

Luca
Gaiani

pag. 130

Imprese

L'IRI PER I «PICCOLI» E LE MODIFICHE ACE

Marco
Piazza

pag. 68

Regolarizzazione

LA RIAPERTURA DELLA VOLUNTARY

Gian Paolo
Tosoni

pag. 140

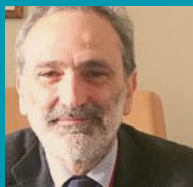
Imprese

LA TASSAZIONE PER CASSA

**DIRETTORE
RESPONSABILE**
Roberto Napolitano

INSERTO A CURA DI: Cristiano Dell'Oste, Mauro Meazza, Giovanni Parente
IN REDAZIONE: Michela Finizio, Flavia Landolfi, Valentina Maglione, Bianca Lucia Mazzei,
Federica Micardi, Francesca Milano, Valeria Uva (*Inserto chiuso in redazione il 30 gennaio 2017*)

relatore



Luigi
Lovecchio

Per la rottamazione il nodo-decadenza

La definizione agevolata conviene soprattutto a chi ha debiti gravati da forti sanzioni. Ma i ritardi nei pagamenti rischiano di far perdere anche la vecchia dilazione.

La definizione agevolata (o rottamazione) degli affidamenti a Equitalia, introdotta con l'articolo 6 del DL 193/2016, va idealmente collegata alla confluenza di Equitalia all'interno dell'agenzia delle Entrate, da attuarsi a partire dal 1° luglio prossimo con l'istituzione dell'ente pubblico "Agenzia delle Entrate - Riscossione". Questa misura agevolativa ha infatti anche la funzione di ridurre il "magazzino crediti" della società pubblica, facilitando così il passaggio di consegne tra enti.

Si tratta di una confluenza che dovrebbe avvenire in linea di totale continuità con l'attuale assetto di Equitalia, come è logico attendersi a cospetto di procedure complesse e delicate quali quelle della riscossione coattiva. Si

prevede infatti che il futuro ente conservi la qualifica di agente della riscossione, a tutti gli effetti di legge.

Dovrebbe restare l'aggio di riscossione, anche se con differenti modalità di quantificazione, verosimilmente maggiormente agganciate alle spese sostenute per le procedure di recupero.

Tra le previsioni degne di segnalazione, vi sono quelle riferite al richiamo ai principi dello Statuto dei diritti del contribuente, che dovrebbe informare l'attività dell'ente, e alla definizione degli obiettivi della convenzione annuale con il ministero delle Finanze, che comprende anche gli indici di soddisfazione del contribuente, in un'ottica, appunto, di *customer satisfaction*.

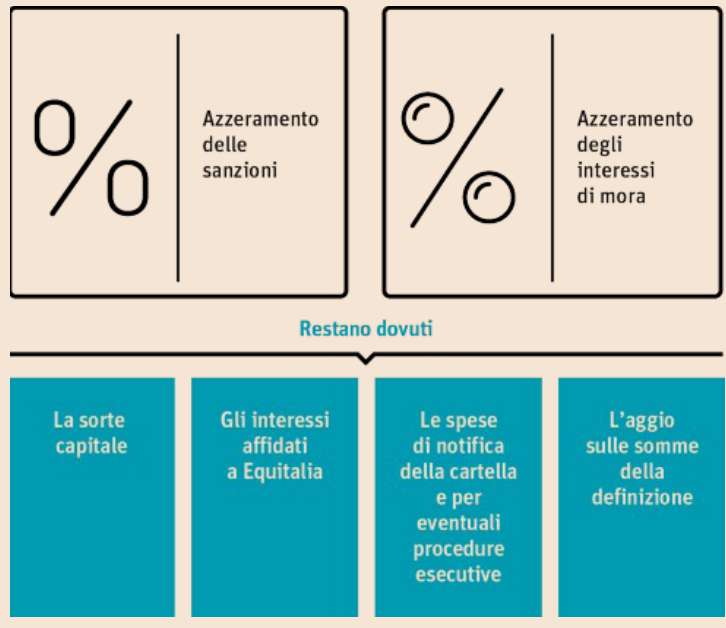
Il perimetro temporale

La rottamazione comprende gli affidamenti a Equitalia effettuati sino al 31 dicembre 2016.

Il riferimento agli "affidamenti" consente di includere nella sanatoria, per un verso, le somme rivenienti da accertamenti esecutivi, che non transitano dalla procedura dell'iscrizione a ruolo, per altro verso, le partite debitorie che non si sono ancora tradotte in atti o documenti formalmente trasmessi al debitore.

A tale riguardo, va ricordato che l'agente della riscossione ha 11 mesi dalla ricezione del ruolo per la notifica della cartella di pagamento, senza incorrere nella perdita del diritto al discarico per inesigibilità. Questo significa che, ad esempio, per i ruoli tra-

1. I BENEFICI



smessi nella seconda metà del 2016, Equitalia potrebbe non aver ancora proceduto alla spedizione della cartella di pagamento. Ciò non preclude pertanto la definizione agevolata, anche se pone un problema di conoscibilità delle pendenze in essere.

Per gli affidamenti derivanti da accertamenti esecutivi, va in primo luogo ricordato che questi avvengono, di regola, solo dopo il decorso di 90 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, che possono estendersi anche a 210 giorni, qualora si interpongano l'accertamento con adesione e la sospensione feriale dei termini del mese di agosto. In caso di somme derivanti da sentenze dei giudici tributari, inoltre, l'agenzia delle Entrate notifica preliminarmente, senza

2. LE ENTRATE ESCLUSE DALLA DEFINIZIONE

 <p>Dazi e accise</p>	 <p>L'Iva all'importazione</p>	 <p>Le somme a titolo di recupero di aiuti di Stato</p>
 <p>Le somme da sentenze di condanna della Corte dei Conti</p>	 <p>Le sanzioni penali</p>	 <p>Le sanzioni diverse da quelle tributarie e da violazioni assistenziali e contributive</p>

scadenze perentorie, un atto di ride-terminazione degli importi dovuti. Solo decorsi almeno 90 giorni da questa notifica, la pretesa è assegnata all'agente della riscossione.

Equitalia ha l'obbligo di spedire una raccomandata informativa al contribuente, con la quale comunica l'avvenuta presa in carico della pretesa tributaria. La legge tuttavia non pone termini per l'invio della raccomandata né stabilisce sanzioni in caso di inosservanza dell'obbligo.

Anche in questo caso, dunque, si è in presenza di partite definibili la cui conoscibilità è assicurata dalla disciplina di riferimento, con le modalità più oltre illustrate, soprattutto nei riguardi di soggetti che potrebbero esserne ancora all'oscuro.

I benefici

I vantaggi della definizione agevolata consistono nell'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora.

Restano invece dovuti la sorte capitale, gli interessi affidati all'agente della riscossione (che di regola sono costituiti dagli interessi per ritardata iscrizione a ruolo), il costo di notifica della cartella, eventuali spese sostenute per procedure cautelari e esecutive e l'aggio di riscossione, commisurato alle somme dovute per la sanatoria.

Non possono essere dedotti dal quantum della definizione gli importi già pagati a titolo di sanzioni e interessi di mora.

I casi ammessi

Sono ammesse alla rottamazione la generalità delle entrate, con le eccezioni stabilite dalla legge. Queste sono:

- dazi, accise e Iva all'importazione;
- somme derivanti da sentenze di condanna della Corte dei conti;
- somme pretese a titolo di recupero di aiuti di Stato illegittimi;
- sanzioni di carattere penale;
- sanzioni diverse da quelle collegate alla violazione di obblighi tributari ovvero di carattere contributivo;
- per le multe per violazioni del Codice della strada, la definizione è ammessa, ma comporta l'abbandono degli interessi moratori, anche sotto forma di maggiorazioni semestrali.

La precisazione in ordine alla tipologia di sanzioni ammesse conduce a ritenere, al contrario, che anche le prete-

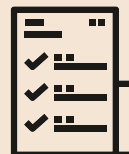
se esclusivamente sanzionatorie, purché riconducibili alla sfera applicativa appena evidenziata, possono essere sanate, a costo praticamente nullo. Si pensi, ad esempio, alle sanzioni per violazioni della disciplina sul monitoraggio fiscale (compilazione del quadro RW) o a quelle riferite alla mancata indicazione nel modello dichiarativo dei costi sostenuti con operatori stabiliti in paesi *black list*. Detto in altri termini, appare corretto affermare che tutte le entrate, tributarie e non, sono incluse nella definizione agevolata, con le esclusioni tassativamente indicate nella legge.

La procedura

La domanda di ammissione alla procedura deve essere redatta sui moduli approvati da Equitalia. Il termine per la presentazione è il 31 marzo prossimo. Per facilitare il compito dei contribuenti sono previsti per legge dei servizi di ausilio da parte della società pubblica di riscossione. In particolare, entro la fine di febbraio sarà spedita ai debitori per posta ordinaria una comunicazione avente ad oggetto le somme in carico a Equitalia in relazione alle quali la pretesa non è stata ancora formalizzata nei riguardi del debitore stesso. In ogni caso, per conoscere con esattezza la propria posizione, è sempre possibile consultare la sezione dedicata del sito istituzionale di Equitalia oppure recarsi presso gli uffici di questa, per ritirare l'estratto di ruolo.

Entro la fine di maggio, inoltre, la società pubblica di riscossione invia ai

3. LA DOMANDA



La richiesta va presentata sul modulo predisposto da Equitalia

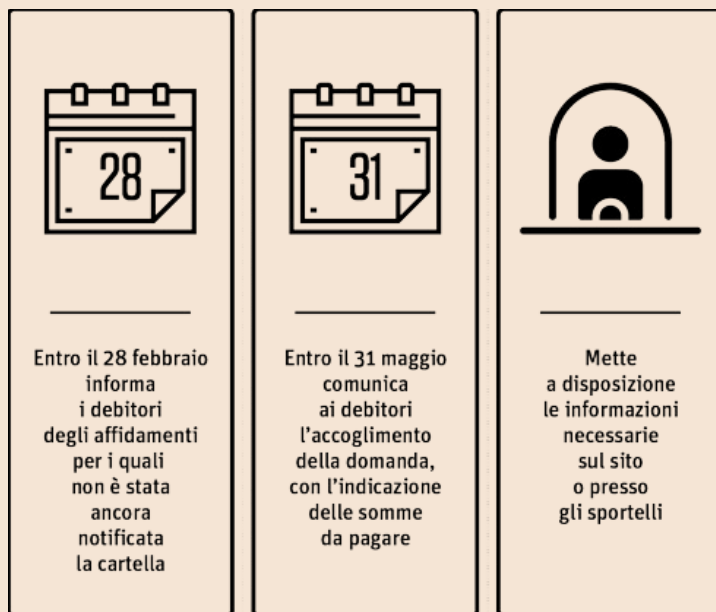
Nel modulo bisogna indicare il numero di rate prescelto (max 5 rate) e le entrate che si vogliono definire

È possibile definire anche solo alcune delle partite di debito

Il termine di presentazione è il 31 marzo 2017

soggetti che hanno presentato la domanda la comunicazione di accoglimento o rigetto della stessa, con l'indicazione dell'importo da pagare nelle singole rate indicate dal debitore. Questa considerazione porta ad interrogarsi sull'individuazione del momento in cui l'accesso alla procedura agevolata si considera perfezionata. Da un lato, potrebbe osservarsi, sulla base della lettera di legge, che il momento coincida con la data di presentazione dell'istanza, qualificata come manifestazione di volontà di aderire alla medesima. Senonché, è del tutto evidente come questa interpretazione appaia del tutto insoddisfacente. Il pagamento conseguente alla sanatoria avviene, utilizzando le categorie tradizionali, non per autoliquidazione ma

4. I COMPITI DI EQUITALIA



su liquidazione d'ufficio. Questo significa in concreto che l'importo esatto della somma da versare non viene calcolato dal debitore, che ovviamente per conto proprio esegue comunque delle simulazioni, ma viene per l'appunto comunicato da Equitalia. Ne deriva che la certezza sul costo della definizione si ottiene solo dopo la ricezione di questa comunicazione. Ma se così è, il debitore deve poter revocare l'istanza di sanatoria dopo aver conosciuto la cifra dovuta. Ancor più se si tiene conto che il ritardo nel pagamento degli importi della sanatoria comporta non solo la caducazione della stessa ma anche il divieto di rateizzare il debito residuo. Una tale penalizzazione pertanto richiede la piena consapevolezza dell'importo richiesto,

consapevolezza certamente non ravvisabile al momento della presentazione della domanda. La tesi che appare pertanto più corretta è quella secondo cui, sino alla scadenza di pagamento della prima o unica rata, il debitore deve poter ritrattare la richiesta di definizione, semplicemente non pagando la stessa e riattivando, se del caso, la dilazione pregressa.

È infatti disposto che solo con il pagamento della prima o unica rata la rateazione precedente si considera operata e revocata. Su questo punto fondamentale si attende pertanto un chiarimento ufficiale che appare quanto mai urgente.

Il pagamento

La corresponsione degli importi dovuti avviene in un massimo di cinque rate, in scadenza nei mesi di luglio, settembre e novembre 2017 e nei mesi di aprile e settembre 2018. In particolare, le prime tre sono pari rispettivamente al 24%, al 23% e al 23% del totale, mentre le ultime due sono ciascuna pari al 15% del debito complessivo. In caso di scelta del pagamento rateizzato, sono dovuti gli ordinari interessi di dilazione. Il versamento può avvenire con domiciliazione bancaria, attraverso i bollettini precompilati predisposti da Equitalia o anche presso gli uffici della società di riscossione. Non è ammesso il versamento tramite il modello F24. Questo comporta che non è possibile estinguere il debito della rottamazione utilizzando eventuali crediti d'imposta in compensazione.

La decadenza

Molto restrittiva è la disciplina della decadenza dalla procedura agevolata. È disposto infatti che si perdono tutti i benefici di legge anche con il ritardo di un solo giorno nel pagamento di una qualsiasi delle rate. Non può trovare applicazione l'istituto del lieve inadempimento, di cui all'articolo 15-ter, del Dpr 602/1973, che avrebbe consentito di tollerare tra l'altro ritardi non superiori a sette giorni, in quanto non richiamato nell'ambito della normativa speciale in esame. Se si decade, non solo rivive il debito originario, comprensivo di sanzioni e interessi di mora, ma per di più il debito residuo non può più essere rateizzato.

Fa eccezione l'ipotesi in cui la domanda di definizione sia stata presentata non oltre 60 giorni dal ricevimento della cartella di pagamento. In questo caso, infatti, il debitore non ha mai avuto alcuna possibilità neppure di chiedere per la prima volta il piano di rientro delle somme dovute. Per questo motivo, si ritiene che a maggior ragione identico trattamento debba trovare applicazione nei confronti dei soggetti che non hanno mai ricevuto la notifica della cartella, per avere presentato l'istanza sulla base delle sole risultanze dell'estratto di ruolo di Equitalia. Nelle situazioni appena descritte, dunque, nell'ipotesi della decadenza dalla rottamazione il debitore conserva sempre il diritto di chiedere per la prima volta la rateazione del debito residuo.

Alla luce di queste penalizzazioni, è

5. IL PAGAMENTO



La prima o unica rata scade a luglio

In caso di dilazione, si versa il 24% a luglio, il 23% a settembre e novembre 2017, il 15% ad aprile e settembre 2018

Si applicano gli interessi di dilazione

Si può pagare con il modulo precompilato di Equitalia oppure con domiciliazione bancaria o presso gli uffici di Equitalia

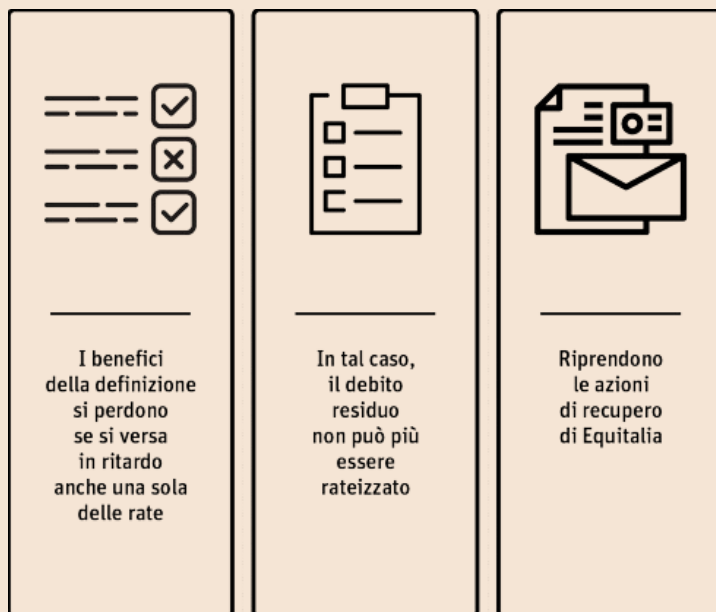
quindi più che auspicabile che gli interessati verifichino con attenzione la sostenibilità finanziaria della rottamazione, poiché in casi particolari potrebbe essere più conveniente conservare la precedente dilazione, tanto più se questa è di lunga durata. Vale in proposito ricordare come nelle dilazioni ordinarie (ma non per l'appunto nella disciplina della rottamazione) in caso di decadenza dal piano di rientro è sempre possibile essere riammessi alla rateazione pagando le rate scadute.

La decadenza comporta altresì la ripresa delle attività di recupero dell'agente della riscossione.

I procedimenti in corso

La definizione agevolata impatta sui

6. LA DECADENZA



due fronti delle dilazioni in essere e delle attività esecutive e cautelari in corso, con modalità ovviamente differenti. Va in primo luogo precisato che possono accedere alla procedura agevolata anche i soggetti che sono decaduti da precedenti piani di rientro, senza preclusioni di sorta. Sul versante dilazioni, occorre distinguere quelle in essere al 24 ottobre 2016 da quelle scadute prima di questa data.

Con riferimento alle prime, le disposizioni precisano che per accedere alla sanatoria bisogna pagare le rate in scadenza tra ottobre e dicembre 2016. La ratio di tale condizione sembra essere quella di contrastare i comportamenti dei debitori che, avvertiti dell'imminente adozione della normativa sulla rottamazione, abbiano strumental-

mente interrotto i versamenti delle rate. Nella interpretazione datane da Equitalia, tuttavia, questa previsione assume una portata che va molto al di là di tale finalità. Viene infatti sostenuto che, in presenza di rate scadute prima dell'ottobre 2016 che tuttavia non abbiano comportato il venir meno del beneficio del termine, trovi applicazione il criterio legale di imputazione di cui all'articolo 31, Dpr 602/1973. Va in proposito preliminarmente ricordato che, per le dilazioni concesse prima del 22 ottobre 2015, la legge offriva una tolleranza di un massimo di otto rate impagate, senza la perdita del beneficio del termine.

A decorrere da quelle accordate da tale data, il margine di tolleranza si è ridotto a cinque rate non pagate. In forza dell'articolo 31, i pagamenti eseguiti dal debitore sono imputati prioritariamente alle rate più vecchie. Ne consegue che, ai fini dell'accesso alla procedura agevolata, occorrerebbe pagare, in sostanza, tutto il debito scaduto o in scadenza sino alla fine di dicembre 2016. Si tratta, con ogni evidenza, di una interpretazione che penalizza in modo irragionevole il debitore più solerte, che non è mai incorso nella decadenza dalla dilazione, rispetto a quello che invece non ha mai pagato nulla o ha lasciato scadere da tempo precedenti piani di rientro.

Il pregiudizio appare tanto più ingiustificato se si tiene conto, da un lato, che le somme versate non sono interamente recuperabili, se riferite a sanzioni e interessi di mora o di dilazione, dall'altro, che la previsione di cui all'ar-

articolo 6, del Dl 193/2016, appare evidentemente speciale rispetto a quella dell'articolo 31, Dpr 602 e in quanto tale, derogatoria di quest'ultima.

Equitalia ha tuttavia confermato che il versamento delle rate scadute è comunque valido se eseguito entro la fine di marzo, maggiorato degli interessi di mora maturati. A partire dalle rate in scadenza tra gennaio e luglio 2017, invece, soccorre una previsione specifica che dispone la sospensione di tutti i pagamenti afferenti i debiti inclusi nelle domande di definizione. Con il pagamento della prima o unica rata, in scadenza a luglio, inoltre si determina la revoca ope legis della dilazione pregressa.

Nelle more dell'attivazione della procedura di definizione, non è vigente una sospensione generalizzata delle attività di recupero. A tale scopo, occorre presentare la domanda di definizione agevolata. Ma mentre con la presentazione dell'istanza si inibisce l'attivazione di nuove procedure, per quelle in corso la stessa potrebbe non essere sufficiente. È infatti espressamente disposto che le misure cautelari già adottate, quali il fermo amministrativo e l'ipoteca, restano comunque valide.

Con riferimento alle procedure propriamente espropriative è previsto che le stesse non possano proseguire, a meno che non si sia giunti ad una fase sostanzialmente terminale.

Ciò si verifica quando l'incanto della vendita del bene pignorato abbia avuto esito positivo oppure, in alternativa, quando sia stata presentata istan-

za di assegnazione del bene, oppure ancora laddove sia stato emesso provvedimento di assegnazione del credito pignorato.

L'assegnazione del credito





Questa procedura richiede dei chiarimenti. Il riferimento è al pignoramento presso terzi regolato dagli articoli 543 e seguenti del Codice di procedura civile. In forza di questi articoli, una volta acclarato che il terzo pignorato è

Chi ha dilazioni che erano già in corso al 24 ottobre 2016 per accedere alla definizione deve saldare le rate fino a dicembre 2016

effettivamente debitore del soggetto iscritto a ruolo, il giudice con proprio provvedimento procede all'attribuzione del credito in favore del creditore proponente.

Nel procedimento "esattoriale", tuttavia, le disposizioni di riferimento sono recate negli articoli 72 bis e seguenti del Dpr 602/1973. In virtù di queste norme, l'agente della riscossione provvede a notificare al terzo l'ordine di versare le somme dovute direttamente nelle casse di Equitalia, saltando del tutto l'intervento del giudice dell'esecuzione. Manca quindi una fase giurisdizionale di formale assegnazione del credito pignorato. Secondo

7. I RAPPORTI CON LE PROCEDURE IN CORSO

 <p>In caso di dilazioni in essere al 24/10/2016, occorre pagare tutte le rate scadute al 31/12/2016, entro la fine di marzo</p>	 <p>Le rate in scadenza dal 1/1/2017 sino a luglio 2017, incluse nella domanda, sono sospese</p>	 <p>La presentazione della domanda inibisce nuove azioni esecutive e cautelari</p>	 <p>Restano salvi i fermi amministrativi e le ipoteche già iscritte</p>
---	---	---	--

l'interpretazione delle Faq di Equitalia, però, una volta che il terzo destinatario dell'ordine di vincolare le somme si sia dichiarato debitore del soggetto perseguito da Equitalia si assiste all'assegnazione ope legis del credito all'agente della riscossione. Si realizzerebbe pertanto una sostanziale equiparazione rispetto alla situazione processual-civiltistica sopra ricordata. Per l'effetto, anche in questo caso la presentazione dell'istanza di definizione non blocca il pignoramento in corso.

Si pensi ad esempio al pignoramento del conto corrente del debitore. Se la banca ha comunicato a Equitalia l'esistenza di somme sufficienti a soddisfare il credito pubblico, la procedura prosegue sino in fondo con l'estinzione del credito erariale, senza che rilevi

la circostanza della proposizione della domanda di rottamazione.

È del tutto evidente che, in tal caso, non vi sarebbe più interesse alla definizione. Non è chiaro se le medesime regole valgono nella diversa ipotesi del pignoramento della quota stipendiale, nei limiti stabiliti nell'articolo 72-ter, Dpr 602/1973, laddove la procedura non si sia ancora esaurita poiché dovrebbe proseguire sulle retribuzioni a maturarsi nei mesi successivi.

Sarebbe in effetti particolarmente penalizzante per il contribuente se la presentazione della domanda di sanatoria non inibisse la continuazione del pignoramento sulle quote stipendiali future.

In conclusione, se si teme che l'adozione di una misura cautelare (fermo amministrativo e ipoteca) o la notifica di un pignoramento presso terzi sia imminente, conviene senz'altro anticipare la presentazione dell'istanza, per massimizzare i vantaggi della definizione agevolata o addirittura per non vanificarli.

Le cartelle dei Comuni

La definizione agevolata riguarda esclusivamente i recuperi coattivi affidati a Equitalia. Ne deriva che non sono direttamente coinvolti quegli enti, soprattutto Comuni, che hanno deliberato di svolgere la riscossione coattiva in proprio ovvero rivolgendosi a società private, iscritte nell'albo tenuto dalle Finanze, ai sensi dell'articolo 53, Dlgs 446/1997. In questo caso, infatti, le operazioni di recupero si svol-

gono con lo strumento dell'ingiunzione di pagamento e non con il ruolo.

Per consentire anche in queste situazioni di usufruire delle agevolazioni di legge, l'articolo 6 ter del DL 193/2016, stabilisce che l'ente ha il potere di adottare un apposito regolamento, entro il termine perentorio del 1° febbraio 2017.

di riferimento. Così, per esempio, l'ultima rata della definizione non può essere stabilita oltre il 30 settembre 2018.

È prescritto che il regolamento debba essere pubblicato sul sito istituzionale del Comune competente per almeno 30 giorni dopo la data di approvazione dello stesso.

Gli enti locali possono decidere di «rottamare» i debiti che non erano già affidati a Equitalia stabilendo tra l'altro il termine per le istanze

Di norma, l'atto deliberativo include le ingiunzioni notificate fino alla fine del 2016. In questa eventualità, lo sconto è rappresentato dalle sole sanzioni, non anche dagli interessi che restano quindi dovuti. La procedura applicativa è rimessa alla regolamentazione locale, con alcune condizioni poste dalla disciplina

È peraltro pressoché inevitabile che le entrate del medesimo Comune siano interessate sia dalla rottamazione nazionale, per le annualità e/o le entrate affidate a Equitalia, sia da quella locale, con riferimento alle annualità e/o entrate gestite con l'ingiunzione di pagamento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



RIFERIMENTI NORMATIVI

DI 193/2016

articolo 6

Dpr 602/1972

articolo 31

Codice di

procedura civile

articolo 543

Dlgs 446/1997

articolo 53

relatore



Antonio Iorio

Rinuncia alla lite per la rottamazione

Il contenzioso in corso non impedisce di aderire alla sanatoria ma va abbandonata la controversia. La convenienza dipende tra l'altro dallo stato della causa e dal grado di giudizio

Il contenzioso pendente sul ruolo non impedisce l'adesione alla "rottamazione", tuttavia, trattandosi di una definizione dei ruoli e non di liti pendenti, la convenienza potrebbe non essere così scontata.

L'articolo 6 del Dl 193/2016, che ha introdotto la possibilità di definire tutti i carichi affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2016, prevede espressamente che sia possibile aderire alla sanatoria anche se il ruolo è oggetto di un giudizio pendente. La norma si limita a disporre che il debitore è tenuto ad assumere l'impegno di rinunciare al giudizio stesso.

Si tratta, però, di una previsione forse eccessivamente semplicistica, che pare cioè trascurare tutte le implicazioni che possono verificarsi in

ipotesi di contenzioso.

Se c'è un contenzioso

Il ruolo (o l'affidamento della somma ad Equitalia che, per semplicità, definiamo "ruolo"), infatti, potrebbe riguardare la cartella di pagamento impugnata sia per vizi propri sia nel merito, ma anche un accertamento esecutivo, per il quale in pendenza di giudizio è prevista la riscossione frazionata.

In pendenza di giudizio sono dovute somme diverse a seconda della tipologia di atto cui si riferiscono, che dovranno essere restituite al contribuente in caso di esito positivo della lite.

Per quanto riguarda gli avvisi di accertamento notificati per imposte dirette, Irap e Iva è previsto l'obbligo di versare un terzo delle sole imposte pretese, oltre interessi, in pendenza del primo grado di giudizio.






I provvedimenti sanzionatori, come gli atti di contestazione o di irrogazione sanzioni, siano essi notificati unitamente all'avviso di accertamento ovvero autonomamente, non prevedono alcun versamento in pendenza del primo grado di giudizio.

Per le cartelle di pagamento, invece, non è prevista la riscossione frazionata, con la conseguenza che è dovuta l'intera somma pretesa.

In esito alla sentenza di primo grado, occorre versare:

❶ i due terzi (anche delle sanzioni), dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge

1. RISCOSSIONE IN PENDENZA DI GIUDIZIO

	In attesa del primo grado	1/3 della maggiore imposta
	Dopo la sentenza di primo grado che respinge	2/3 (anche delle sanzioni)
	Dopo la sentenza di primo grado che accoglie parzialmente	Ammontare risultante dalla sentenza e comunque non oltre i 2/3
	Dopo la sentenza di secondo grado sfavorevole	Tutte le imposte e le sanzioni
	Per cartella/atto recupero crediti o iscrizione straordinaria	Si versa sin dal primo grado l'intera pretesa con sanzioni

il ricorso;

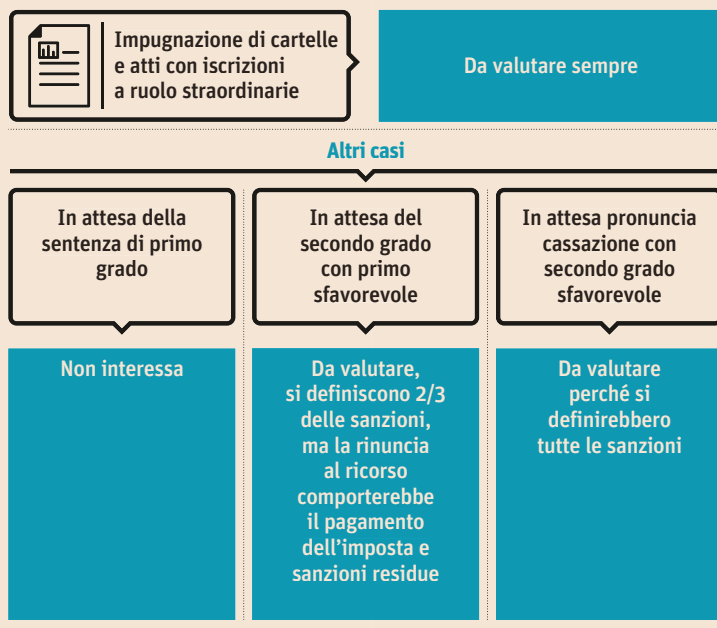
❷ l'ammontare che risulta dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso.

A seguito della sentenza di secondo grado occorre corrispondere tutto il residuo ammontare (comprese le sanzioni) determinato nella pronuncia della commissione regionale.

I carichi iscritti

Il contribuente, a prescindere da quanto previsto in tema di riscossione frazionata, dovrà concretamente verificare quanto risulta negli archivi dell'agente della riscossione, in quanto pare certo che la definizione agevo-

2. LA VALUTAZIONE



lata potrà essere esercitata unicamente per i carichi affidati agli agenti della riscossione.

La questione è rilevante perché spesso anche in presenza di un giudizio favorevole lo sgravio del ruolo non viene eseguito. Da qui la necessità di verificare preventivamente i carichi iscritti.

Il primo grado

Di norma viene iscritto a ruolo un terzo della maggiore imposta (senza sanzioni) o l'intera cifra se si impugna una cartella o l'ufficio ha eseguito un'iscrizione a ruolo straordinario.

La rinuncia al ricorso richiesta dalla norma comporta l'estinzione del giudizio, ma non dell'atto presupposto,

con la conseguenza che non vi sarà alcun beneficio. Infatti, se a ruolo vi è il terzo (delle imposte), la definizione comporta, in concreto, l'obbligo di versamento dell'intera pretesa (diventando definitiva l'altra parte non iscritta a ruolo). Se, invece, l'impugnazione riguarda una cartella di pagamento o un'iscrizione a ruolo straordinario, essendo stato affidato alla riscossione l'intero carico, con la rottamazione si otterrebbe un beneficio sulle sanzioni.

Il ricorso del contribuente

Se il contribuente ha appellato la sentenza sfavorevole, nei casi (frequentissimi) in cui è prevista la riscossione frazionata, l'iscrizione a ruolo riguarderà oltre al terzo della maggior imposta (sin dal primo grado) anche un ulteriore importo per giungere ai 2/3 dell'intera pretesa (incluse imposte e sanzioni). La rinuncia all'impugnazione beneficia così delle riduzioni previste sulla parte già affidata ad Equitalia, lasciando invece l'obbligo di pagare per intero la differenza rispetto a quanto "rottamato" sia delle sanzioni non definite sia delle imposte. Analoga situazione è prospettabile se il contribuente sia stato parzialmente "vittorioso" in giudizio e impugnato la sentenza.

In pendenza di ricorso per Cassazione, l'iscrizione a ruolo dell'ufficio concerne l'intera pretesa per cui l'adesione alla definizione beneficia dell'abbattimento delle sanzioni residue non ancora pagate.

Il ricorso dell'ufficio

Queste ipotesi sono più complesse: l'ufficio o l'agente della riscossione è stato soccombente in primo grado ed ha proposto appello, o soccombente in secondo grado e impugnato per Cassazione la decisione sfavorevole di appello. Equitalia, in proposito ha precisato che anche in caso di giudizio di appello o di ricorso per Cassazione promosso da Equitalia contro una pronuncia favorevole al debitore, questi possa comunque chiedere la cessazione della materia del contendere per intervenuta definizione agevolata del carico. Si tratta tuttavia di una risposta che suscita dubbi.





Innanzitutto occorrerà verificare se tale indirizzo vale anche per l'Agenzia delle Entrate, che potrebbe essere parte anche esclusiva del processo. Occorre poi considerare che, in virtù delle sentenze favorevoli al contribuente, l'iscrizione a ruolo sia stata solo sospesa e non annullata.

L'interesse alla rottamazione dovrebbe quindi valutare:

- la possibile soccombenza nel grado di giudizio successivo;
- che la rottamazione riguardi le iscrizioni a ruolo presenti ancorché sospese.

Se invece la pretesa è stata solo parzialmente abbattuta dal giudice e lo stesso ufficio ha proposto impugnazione, occorrerà comprendere se la parte pubblica debba rinunciare all'impugnazione, se il procedimento possa continuare per la parte non definita o se ancora la rinuncia del

3. IN CASO DI GIUDIZIO FAVOREVOLE

 <p>Esame dell'estratto di ruolo</p>	 <p>Ricorsi su cartelle o iscrizioni a ruoli straordinari</p>	 <p>In attesa secondo grado con primo favorevole</p>	 <p>In attesa sentenza Cassazione con secondo favorevole</p>
<p>In caso di sentenza favorevole non dovrebbero esserci carichi</p>	<p>È sempre da valutare se risultano</p>	<p>Non interessa</p>	<p>Da valutare se il primo grado è stato sfavorevole (potrebbero risultare iscritte ancora 2/3 sanzioni)</p>

contribuente (si pensi a un appello incidentale o a un controricorso per Cassazione) travolga anche la parte non definita.

L'estinzione del giudizio

La norma si limita a richiedere al contribuente un impegno a rinunciare al giudizio pendente. Trattandosi di un "impegno" non può avere effetti immediati con la conseguenza che sono necessari altri adempimenti.

Equitalia ha precisato che la valutazione del momento dal quale si producono gli effetti dell'impegno alla rinuncia al contenzioso non potrà che essere effettuata dall'autorità giudiziaria presso la quale è incardinato lo stesso contenzioso.

4. GIUDIZI INTERMEDI



La soluzione tuttavia, non pare risolvere in termini pratici, la procedura da seguire.

È verosimile che il debitore, in conseguenza dell'impegno assunto, dovrà comunicare alla commissione tributaria la propria intenzione di aderire alla "rottamazione"; è così presumibile che il collegio disponga un rinvio della trattazione, atteso che sino a quando la procedura non sarà perfezionata, non avrebbe alcun senso cessare la materia del contendere.

Con riguardo poi all'imputazione delle spese di giudizio, Equitalia ha precisato che in mancanza di diversa espressa indicazione del legislatore, dovrebbero applicarsi le regole generali del processo tributario, ivi compresa quella di cui all'articolo 44 del

Dlgs 546/1992, salvo diversa determinazione dell'organo giudicante. Tale disposizione prevede che chi rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro.

La liquidazione è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile.

La sospensione feriale

Il decreto fiscale ha risolto una questione particolarmente delicata. Si tratta della cumulabilità della sospensione feriale dei termini per impugnare l'atto con quelli previsti per l'accertamento con adesione.

Quando il contribuente presenta l'istanza di accertamento con adesione, gli articoli 6 e 12 del Dlgs 218/1997 prevede che i termini per impugnare l'avviso di accertamento siano sospesi di 90 giorni. Ne consegue così che il ricorso può essere proposto nel termine di 150 giorni, ossia degli ordinari 60 più altri 90.

Tuttavia, l'articolo 1 della legge 742/1969 ha introdotto nell'ordinamento la sospensione feriale dei termini processuali, ossia che dal 1° al 31 agosto (fino al 2014 era dal 1° agosto al 15 settembre) il computo dei termini legati al processo si sospendeva.

Con riferimento alla fase di adesione, l'agenzia delle Entrate, con numerosi documenti di prassi, ha sempre affermato che il termine feriale si cumulava alla fase di adesione e pertanto occorre, di fatto, aggiungere ai 150 giorni i 31 giorni (o 45 giorni per il passato) relativi alla so-

sospensione feriale.

Tale circostanza è stata però smentita da alcune pronunce della Corte di Cassazione (n. 7995/2016 e n. 11632/2015), secondo le quali, poiché l'adesione è una fase esclusivamente amministrativa, ad essa non potevano applicarsi le regole processuali relative alla sospensione dei termini feriali. Tali decisioni, hanno così dichiarato l'inammissibilità del ricorso dal contribuente perché proposto tardivamente.

La questione ha ovviamente creato particolare allarme, non fosse altro perché si trattava di una "nuova" interpretazione di una prassi ormai consolidata, sanzionata, di fatto, con l'inammissibilità del ricorso.

A risolvere la questione, è intervenuto il Dl 193/2016, che in sede di conversione ha chiarito che i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale (articolo 7 quater, comma 18, Dl 193/2016).

Il termine "si intendono" usato dal legislatore dovrebbe attribuire alla norma carattere interpretativo, con la conseguenza che dovrebbe trovare applicazione anche per il passato e quindi, "sanare" possibili inammissibilità.

Esecutività delle sentenze

Il Dlgs 156/2015 ha esteso alle sentenze emesse dai giudici tributari, provinciali e regionali, favorevoli al con-

5. LA SOSPENSIONE FERIALE E L'ADESIONE



I termini di sospensione feriale (dal 1° al 31 agosto di ogni anno) si intendono applicabili anche all'adesione (articolo 7 quater, Dl 193/2016)

Come si calcolano i termini per impugnare nell'ipotesi di istanza di adesione

Dalla notifica dell'atto si considerano
60 giorni + 90 giorni dalla notifica

Se è compreso il periodo che va dal 1° al 31 agosto il termine si calcola considerando 60 giorni + 90 giorni + 31 giorni dalla notifica

Si tratta di una norma interpretativa quindi applicabile anche al passato

tribuyente, le regole vigenti nel rito civile e amministrativo in tema di esecutività immediata.

Ne consegue che le sentenze tributarie favorevoli al contribuente sono immediatamente esecutive, e pertanto gli uffici devono adempiere alla restituzione di quanto dovuto a prescindere dal passaggio in giudicato.

L'immediata esecutività di tali pronunce è stata introdotta con il dichiarato fine di equilibrare il trattamento delle parti in causa.

La Legge delega, infatti, l'ha prevista proprio per rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente. Il decreto delegato, nel rispondere al criterio direttivo, ha tenuto conto delle peculiarità del giudizio tributario che vede contrapposti una parte pubblica e una

6. LA SOSPENSIONE FERIALE E L'ADESIONE



Articolo 69
Dlgs 546/92

Le sentenze tributarie
favorevoli al contribuente
sono immediatamente esecutive

E quindi

La norma è entrata
in vigore
il 1° giugno 2016
ma è subordinata
all'emanazione
di un decreto
del Mef
che ad oggi non c'è

Sono interessate:

- Le somme liquidate nella decisione, richieste a rimborso
- Le spese di lite poste a carico dell'Ufficio
- Le variazioni catastali

Per rimborsi superiori a 10.000 euro
il giudice può richiedere una garanzia
(requisiti da disciplinare con decreto Mef)

privata, dove solo per quest'ultima – così come si legge nella relazione illustrativa alla norma – potrebbero esservi problemi di insolvenza.

Si ricorda che per l'ufficio le sentenze possono già considerarsi esecutive, anche grazie alla riscossione frazionata.

La disposizione (articolo 69 del Dlgs 546/92) è entrata in vigore lo scorso 1° giugno, con la conseguenza che:

- le somme liquidate nella decisione, riferite ad imposte richieste a rimborso dal contribuente
- le spese di lite poste a carico dell'ufficio

devono essere erogate anche se la sentenza non è definitiva e quindi nelle more del giudizio.

Anche per le sentenze che riguarda-

no gli atti relativi alle operazioni catastali - depositate a decorrere dal 1° giugno 2016 - l'aggiornamento degli atti catastali deve essere effettuato prescindendo dal relativo passaggio in giudicato.

Per attuare tale previsione è stata infatti disposta l'abrogazione dell'articolo 69-bis del Dlgs 546/92 con effetto a decorrere da tale data.

Tuttavia una disposizione transitoria ha subordinato la concreta applicazione del nuovo istituto all'emanazione di un decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale deve disciplinare la durata, i termini e le modalità della garanzia per i rimborsi superiori ai 10mila euro, ove richiesta dal giudice.

La norma però, non specifica se lo slittamento della decorrenza debba riferirsi solo alle decisioni nelle quali è richiesta una garanzia ovvero indistintamente a tutte le ipotesi favorevoli al contribuente.

Si fa riferimento in particolare :

- ai rimborsi superiori ai 10mila euro per i quali il giudice non ritiene di subordinare l'esecutività alla presentazione di una garanzia;
- ai rimborsi non superiori a 10mila euro, per i quali non è previsto che il giudice possa subordinare l'esecutività (e quindi il pagamento in favore del contribuente) alla presentazione di una garanzia;
- alla condanna alle spese di lite della parte pubblica;
- alle variazioni catastali.

Secondo l'interpretazione dell'agenzia delle Entrate (circolare 38/E

del 2015), la mancanza del provvedimento comporta la non entrata in vigore di tutte le nuove previsioni sull'esecutività delle sentenze, a prescindere cioè che siano richieste o meno le garanzie dal giudice.

Da ciò ne consegue che, fino all'emanazione del decreto, resterebbe in vigore la precedente norma per tutte le sentenze favorevoli, e quindi la condanna dell'ufficio potrebbe essere eseguita solo dopo il passaggio in giudicato della decisione.

Negli ultimi mesi del 2015, il Mef, ha inoltrato la bozza del decreto al Consiglio di Stato per il previsto parere.

In sintesi, il provvedimento si compone di tre articoli.

L'articolo 1 individua il contenuto della garanzia ricalcando le previsioni in tema di garanzie sui rimborsi Iva e quindi, al fine di regolare i rapporti tra i soggetti che prestano le garanzie e l'ente che deve riceverla, dispone che sono approvati con decreto del direttore generale delle finanze i relativi modelli.

L'articolo 2 disciplina la durata della garanzia nelle diverse ipotesi. Se il giudice subordina il pagamento da parte dell'ente impositore di somme superiori a 10mila euro diverse dalle spese di lite, la garanzia è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello del passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero fino al termine del nono mese successivo a quello dell'estinzione del processo.

Nel caso di sospensione dell'atto ovvero di sentenza sfavorevole al contri-

7. L'ESECUTIVITÀ DELLE SENTENZE



Lo scopo
del decreto del Mef

Stabilire modalità, termini
e contenuto della garanzia
se richiesta dal giudice

In assenza del decreto le sentenze dovrebbero intendersi immediatamente esecutive nei casi in cui non è necessaria la garanzia

Rimborsi
non superiori
a 10.000 euro

Rimborsi
per spese
di lite

Decisioni
su atti
catastali

Tutti i casi
in cui il giudice
non ravvisa
la necessità
di garanzia

L'agenzia delle Entrate ritiene inapplicabile l'intera disposizione in assenza del decreto. Alcune commissioni tributarie invece hanno confermato tale orientamento
(Ctp Venezia 316/13/16, Ctp R.Emilia 310/01/16, Ctr Milano 6725/27/16)

bute, la garanzia, se richiesta dal giudice, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui è depositato il provvedimento che conclude la fase di giudizio nella quale la sospensione è stata disposta. In ipotesi di esito favorevole al contribuente la garanzia cessa automaticamente. In caso contrario, entro la fine del nono mese successivo a quello del deposito della sentenza, l'ente impositore potrà escutere la garanzia, salvo l'adempimento da parte dell'interessato.

Se invece si tratta di sospensioni aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali, nonché Iva all'importazione, la garanzia è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui si verifica il passaggio in giudicato del provvedimento che de-

8. L'AUTENTICAZIONE DELLA FIRMA



Articolo 63, Dpr 600/73

Anche i tributaristi di cui alla norma UNI 11511 certificati e qualificati ex lege 4/2013 possono autenticare la firma del contribuente rilasciata per la rappresentanza in sede amministrativa

Per la difesa in sede giudiziaria rimangono necessari i requisiti previsti dall'articolo 12, Dlgs 546/92

finisce il giudizio ovvero l'estinzione del processo.

L'articolo 3 disciplina le modalità e i termini per l'escussione della garanzia distinguendo, anche in questo caso, le diverse ipotesi (restituzione somme, sospensiva eccetera)

Attualmente, si è in attesa che il decreto del Mef sia pubblicato in Gazzetta Ufficiale e, quindi, divenga concretamente efficace.

Il perdurare della mancanza di questo provvedimento tuttavia induce a più di una riflessione sia sul tanto decantato rapporto "fisco/contribuente", sia per i risvolti operativi.

È singolare che una norma così favorevole al contribuente, emanata nell'ambito della riforma del contenzioso tributario per ristabilire un mi-

nimo di parità tra le parti, non sia entrata in vigore nella data fissata, svuotando di significato, al momento, l'intento del legislatore.

E ciò, non perché il legislatore stesso abbia inteso differirne la decorrenza, ma perché la struttura amministrativa preposta non ha emanato per tempo il decreto.

Dalla lettura del decreto (esaminato dal Consiglio di Stato) appare evidente che esso riguarda esclusivamente le caratteristiche della garanzia che può però essere richiesta, a discrezione del Giudice tributario, solo per sentenze riferite a rimborsi superiori a 10mila euro.

Ne consegue così che per le ipotesi sopra esaminate (sentenze riferite a rimborsi non superiori a 10mila euro, spese di lite, ipotesi in cui il giudice decida di non subordinare l'esecutività del rimborso a una garanzia, variazioni catastali) la disposizione dovrebbe ritenersi già operante.

In sostanza, la subordinazione della decorrenza all'emanazione del decreto, dovrebbe riguardare, nonostante il contrario avviso dell'agenzia delle Entrate, solo le sentenze di rimborsi superiori a 10mila euro per le quali sia richiesta la garanzia.

Gli altri casi infatti sono del tutto estranei all'emanando provvedimento, per cui mal si comprenderebbero le ragioni di un differimento della decorrenza anche delle altre ipotesi.

Peraltro potrebbe verificarsi che nelle more, le commissioni tributarie assumano comportamenti difformi.

Ove il giudice opti per l'interpreta-

zione fornita dall'agenzia delle Entrate, secondo la quale in assenza di decreto la nuova norma è del tutto inapplicabile, il contribuente o l'impresa non potrà ottenere le somme a causa del ritardo nell'emanazione del provvedimento ministeriale, con tutte le conseguenze che potrebbero derivarne soprattutto in questo periodo di

alla norma una lettura costituzionalmente orientata e ritenere che la provvisoria esecutività delle sentenze, già chiaramente imposta dalla legge delega, debba senz'altro già ritenersi pienamente operante in tutti quei casi in cui il giudice non intenda (oppure non possa ovvero non voglia) imporre alcuna garanzia a carico

Anche alla fase di adesione all'accertamento si applicano le regole processuali relative alla sospensione dei termini feriali

particolare crisi finanziaria.

Nella diversa ipotesi in cui il giudice tributario ritenga già applicabile la nuova norma, poiché il decreto del Mef riguarderà solo ed esclusivamente le caratteristiche che dovranno avere le garanzie, la sentenza favorevole al contribuente dovrebbe essere immediatamente esecutiva.

In tal senso si sono espresse:

- la Ctp di Venezia (sentenza 316/13/2016), la quale ha escluso la necessità di garantire le somme poiché la ricorrente era stata ritenuta solvibile, attesa la patrimonializzazione del gruppo cui faceva parte;
- la Ctp di Reggio Emilia (sentenza 310/01/16), secondo cui è immediatamente esecutiva la sentenza tributaria che condanna l'amministrazione al rimborso di somme, se il giudice non ritiene necessario la prestazione della garanzia da parte del contribuente;
- la Ctr di Milano (sentenza 6725/27/16) per la quale occorre dare

della parte privata.

Firma da autenticare

È stato modificato l'articolo 63 del Dpr 600/73, estendendo ai «professionisti di cui alla norma Uni 11511 certificati e qualificati ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4», ossia i tributaristi, la possibilità di autenticare da sé la procura speciale conferita dai contribuenti per la rappresentanza dinanzi agli uffici finanziari.

Si tratta, ad esempio, dell'assistenza in sede di verifica, di un'istruttoria avviata con specifico questionario o anche della fase di accertamento con adesione.

Rimane comunque escluso il patrocinio dinanzi alla commissione tributaria, con la conseguenza che in tale sede occorrerà farsi rappresentare da un difensore con i requisiti di cui all'articolo 12 del Dlgs 546/92.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**RIFERIMENTI
NORMATIVI**

DI 193/2016
articolo 6
Dlgs 546/1992
articolo 69

relatoreBenedetto
Santacroce

Il deposito Iva allarga il raggio

*Dal 1° aprile 2017
cambia
il trattamento
fiscale e gestionale
delle merci
nel momento
dell'introduzione
e della loro
estrazione
dal deposito*

Scelte diverse tra Europa e Italia per la gestione dell'Iva negli scambi interni e internazionali. Mentre le autorità di Bruxelles giocano con gli Stati membri la carta della flessibilità, rafforzano il principio di destinazione negli scambi intracomunitari e rendono più semplici gli adempimenti per la gestione dell'*e-commerce*, il legislatore nazionale privilegia ancora - per ragioni di gettito e per combattere in modo efficace la frode - scelte più prudenti e garantiste, con qualche apertura nei confronti dei gruppi d'impresa.

Le scelte europee

La Commissione europea, dopo aver pubblicato ad aprile del 2016 un nuovo

piano di azione Iva, alla fine dello stesso anno ha presentato tre proposte di direttiva che si propongono di modernizzare l'imposta, di adattarla al nuovo mercato globale e di venire incontro alle esigenze rappresentate da alcuni Stati. Il piano di azione si muove secondo tre direttive principali:

❶ **lotta alle frodi:** La Commissione propone di mettere in atto un sistema dell'Iva definitivo, in cui, per le operazioni transfrontaliere tra operatori economici (B2B), l'Iva verrebbe incassata dal Paese cedente secondo le aliquote del Paese d'acquisto, sulla base del principio di tassazione a destinazione;

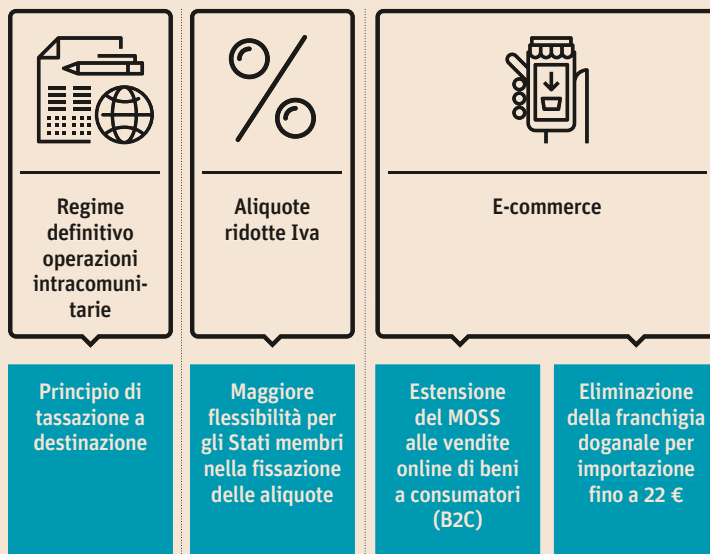
❷ **aliquote ridotte Iva:** la Commissione intende dare più libertà agli Stati membri nella fissazione di tali aliquote;

❸ **e-commerce:** la Commissione propone di introdurre delle semplificazioni nelle vendite a distanza di beni e servizi.

In questa logica la Commissione il 1° dicembre del 2016 ha presentato un pacchetto di misure in materia di *e-commerce* ed *e-book*.

Per quanto riguarda l'*e-commerce* le proposte (documenti Com (2016) 755, 756, 757 e 758) prevedono tra il 2018 e il 2021 un'estensione del Moss (Mini one shop stop) alla vendita online di beni materiali a consumatori finali (B2C) da parte di operatori Ue ed extra-Ue; una semplificazione degli obblighi di identificazione per le Pmi e per le start up con controlli diretti nel Paese d'origine; eliminazione della franchigia Iva per l'importazione di beni di va-

1. I PROGETTI IVA DELL'UNIONE EUROPEA



lore non superiore a 22 euro; la previsione di nuove regole di monitoraggio delle specifiche operazioni con introduzione di obblighi di scambio di informazioni tra Stati membri; l'individuazione di regole semplificazione relativamente alla prova della localizzazione del consumatore finale.

Per quanto riguarda gli *e-book* la proposta prevede la possibilità per gli Stati membri di introdurre un'aliquota ridotta per libri, giornali, periodici e altre pubblicazioni venduti per via elettronica. La proposta vuole risolvere, tra l'altro, la posizione di contrasto in cui versa attualmente la legislazione italiana in materia.

Inoltre, il 21 dicembre 2016 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva che consente in via transi-

toria (fino a giugno del 2022) la possibilità agli Stati di introdurre un meccanismo generalizzato di *reverse charge* per tutte le transazioni superiori a 10mila euro per fattura. L'opzione è sottoposta a rigide condizioni.

Le misure nazionali

Per il 2017 il decreto di fine anno (Dl 193/2016) e la legge di bilancio (legge 232/2016) hanno introdotto sostanziali modifiche al sistema Iva nazionale. In particolare tali modifiche ri-

che nell'omologazione delle procedure concorsuali.

■ **il gruppo Iva:** per la prima volta e con decorrenza dal 2018 viene introdotto nel nostro sistema il regime del gruppo Iva che si pone in alternativa per la gestione del credito all'interno dei gruppi d'impresa al consolidato Iva;

■ **le nuove aliquote:** vengono estese le materie soggette all'aliquota ridotta del 5 per cento;

■ un'altra novità è la revisione, in applicazione del regolamento

Le nuove regole sono particolarmente favorevoli quando si susseguono più transazioni interne o quando la merce è destinata oltrefrontiera

guardano:

■ **la gestione dei depositi Iva** (articolo 50-bis del Dl 331/93): le modifiche consistono nell'allargamento delle operazioni interne ammesse al particolare regime sospensivo e la previsione di uno specifico meccanismo di riscossione dell'imposta al momento dell'estrazione dei beni dal deposito;

■ **le note di variazione Iva** (articolo 26 del Dpr 633/72): per questa regola la legge di bilancio prevede la cancellazione della riforma prevista dal 1° gennaio 2017 dalla legge di stabilità del 2016 con effetti negativi sui creditori di procedure concorsuali;

■ **falcidia Iva e procedure concorsuali:** la legislazione Iva si adegua alla Corte di Giustizia e ammette la falcidia dell'Iva a determinate condizioni an-

1042/2013/Ue, delle regole di localizzazione dell'imposta per le **prestazioni di servizi relative a beni immobili**.

Infine, per gli esportatori abituali dal 1° marzo 2017 cambiano i modelli delle dichiarazioni d'intento che impongono una previsione più attenta dell'utilizzo del plafond.

I depositi Iva

La riforma dei depositi Iva, contenuta nel Dl 193/2016, determina delle sostanziali modifiche al trattamento fiscale e gestionale delle merci nel momento della loro introduzione e della loro estrazione dal deposito stesso. Le nuove regole entreranno in vigore dal 1° aprile 2017.

In riferimento all'introduzione in un

deposito Iva le nuove disposizioni perseguono l'obiettivo positivo di allargare la sua operatività a tutte le cessioni di beni anche aventi a oggetto beni nazionali. In virtù delle novità, l'introduzione dei beni all'interno del deposito Iva viene ora estesa a ogni tipologia di transazione. Questa sostituzione determina un ampliamento delle operazioni che possono essere ammesse al regime sospensivo creando delle nuove opportunità di utilizzo del deposito Iva per tutte le operazioni interne, specialmente quando le merci sono oggetto di più transazioni ovvero sono dirette a essere esportate o cedute in un altro Stato membro. Certamente, l'impulso che nasce dalla norma è di superare lo schema di utilizzo del deposito Iva per non pagare l'Iva in dogana, a favore di un utilizzo dello strumento per attenuare il carico dell'imposta nelle operazioni interne.

Il provvedimento di fine anno è intervenuto sulle procedure e gli adempimenti previsti per l'estrazione dei beni dal deposito con utilizzazione degli stessi in Italia. In particolare, il comma 6 dell'articolo 50-bis, integralmente riscritto, prevede modalità differenti di assolvimento dell'imposta a seconda della tipologia di beni oggetto di estrazione.

Per l'estrazione dei beni che sono stati introdotti nel deposito Iva a seguito di un acquisto intracomunitario, l'operazione di estrazione che chiude il precedente acquisto intracomunitario viene realizzata dal soggetto che procede all'estrazione mediante assolvimento dell'imposta, provveden-

2. I DEPOSITI IVA



Introduzione
dei beni al regime
del deposito Iva

Acquisti intracomunitari
Immissione in libera pratica
Cessioni di beni nazionali



Estrazione
per l'utilizzazione
del bene in Italia

Acquisti intracomunitari:
integrazione fattura
Immissione in libera
pratica: autofattura
Cessioni interne:
pagamento diretto con F24

Decorrenza nuove regole → 1 aprile 2017

do all'integrazione della fattura relativa all'acquisto intracomunitario, con l'indicazione dei servizi resi e dell'imposta. La fattura va poi annotata per la variazione in aumento nel registro delle fatture emesse entro 15 giorni dalla data di estrazione, con riferimento a quest'ultima, e nel registro delle fatture ricevute entro il mese successivo a quello di estrazione.

In caso di estrazione di beni provenienti da paesi terzi e precedentemente immessi in libera pratica e introdotti nel deposito Iva, l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione mediante autofattura, previa prestazione di idonea garanzia, con i contenuti e con le modalità definite con decreto del ministro dell'Economia. Questo soggetto, inoltre, è tenuto a co-

municare al gestore del deposito Iva i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia ivi prevista.

In tutti gli altri casi, l'imposta è pari-menti dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, ma è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito che, peraltro, è solidalmente responsabile dell'imposta stessa. In questi casi il pagamento dell'imposta deve avvenire entro il 16 del mese successivo a quello di estrazione, attraverso un versamento diretto

procede all'estrazione dei beni dal deposito si qualifica come esportatore abituale e intende procedere all'estrazione dei beni stessi senza il pagamento dell'imposta mediante l'utilizzo del plafond (così come previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera c) del Dpr 633/1972) è tenuto a trasmettere la dichiarazione d'intento all'agenzia delle Entrate che rilascia una ricevuta telematica, secondo le modalità ordinarimente previste per l'acquisto da fornitori nazionali.

A decorrere dalle operazioni di ac-

Eliminata la norma dettata dalla manovra 2016, le note di variazione potranno essere emesse solo al termine delle procedure concorsuali

con il modello F24, con divieto di avvalersi della compensazione "orizzontale" prevista dall'articolo 17 del Dlgs 241/97.

Attenzione che questa forma di pagamento è dovuta (in modo transitorio) anche per l'estrazione dei beni precedentemente immessi in libera pratica e introdotti nel deposito Iva fintanto che non è emanato il decreto che disciplina la relativa garanzia.

Ulteriore eccezione al pagamento diretto è stata fissata per coloro che, avendo lo "status" di esportatori abituali, possono scegliere di procedere all'estrazione dei beni dal deposito Iva mediante l'utilizzo del plafond.

Nella nuova formulazione del comma 6 dell'articolo 50-bis del Dl 331/93, infatti, si legge che se, il soggetto che

acquisto effettuate dal 1° marzo 2017 gli esportatori abituali devono utilizzare i nuovi modelli di lettere d'intento approvati con il provvedimento del direttore dell'Agenzia del 2 dicembre 2016. Le modalità di presentazione sono state chiarite con la risoluzione n. 120/E del 22 dicembre 2016: l'esportatore che ha inviato una lettera d'intento con il vecchio modello indicando, in luogo dell'ammontare delle operazioni da effettuare senza imposta, un periodo di riferimento, dovrà provvedere per le operazioni successive al 1° marzo a reinviare una lettera d'intento al suo fornitore con il nuovo modello.

Note di variazione

Per le rettifiche Iva la legge di bilancio

(articolo 1, comma 567) abroga, in parte, la riforma introdotta con la legge di Stabilità del 2016. In particolare, per i casi di mancato pagamento da parte del debitore assoggettato a una procedura concorsuale il creditore potrà emettere una nota di credito Iva solo nel momento in cui tali procedure siano concluse infruttuosamente e non come era previsto dalla riforma dall'inizio delle stesse procedure.

Eliminata questa novità, per determinare il momento in cui è possibile emettere la nota di variazione, si deve ritornare a guardare i precedenti interventi di prassi (circolari 77/E/2000 e 31/E/2014). Tale momento coinciderebbe, pertanto, per il fallimento, con l'esito del piano di ripartizione finale, se esistente (oppure con il termine per la presentazione delle osservazioni al piano di riparto); per il concordato preventivo, con il decreto di omologazione e il rispetto a cura del debitore degli obblighi ivi assunti; per la liquidazione coatta amministrativa, con l'approvazione del piano di riparto; per l'accordo di ristrutturazione dei debiti ex articolo 182-bis Rd 267/1942, dal momento successivo alla certezza della falcidia del credito; infine, sembrerebbe che non sia possibile emettere una nota di variazione in diminuzione per mancato pagamento dovuto ad amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, ritornando, nel silenzio della legge, all'interpretazione dell'amministrazione finanziaria.

Un altro intervento in peius del legislatore proponente, questa volta per la

3. LE NOTE DI VARIAZIONE

Emissione delle nota di credito al termine delle procedure concorsuali



procedura, è l'equiparazione tra cessionario/committente in bonis e la procedura concorsuale: in entrambi i casi, infatti, laddove tale soggetto abbia già registrato l'operazione a credito nel registro di cui all'articolo 25 del Dpr 633/72, dovrà registrare la variazione a debito nei registri delle fatture di vendita (articolo 23) ovvero dei corrispettivi (articolo 24). In senso contrario, invece, se fosse rimasto invariato l'articolo 26, comma 5, secondo periodo, l'organo della procedura nel ricevere la nota di accredito non avrebbe dovuto annotarla con il segno meno nel registro degli acquisti, ciò comportando che, mentre il cedente/prestatore avrebbe recuperato l'Iva corrispondente al corrispettivo non riscosso, la procedura non avrebbe dovuto

4. PROCEDURE E FALCIDIA IVA

Concordato preventivo e accordo di ristrutturazione del debito



Trattamento dei crediti
tributari e contributivi
Articolo 182 -ter

Falcidia
Iva possibile

VENGONO MENO
GLI EFFETTI PREMIALI

Consolidamento del debito
fiscale

Estinzione dei giudizi
tributari in corso

specularmente rendersi debitrice dell'Iva e di conseguenza dell'imposta se ne sarebbe fatta carico l'Erario.

Il concordato preventivo

La legge di bilancio 2017 ha modificato il dettato dell'articolo 182-ter della legge fallimentare riscrivendo le regole che sovrintendono al trattamento dei crediti tributari e contributivi nelle procedure di concordato preventivo ed accordo di ristrutturazione dei debiti. Tra l'altro, viene cancellato il limite, previsto dalla precedente versione dell'articolo 182-ter, per il quale, riguardo all'Iva e alle ritenute operate e non versate, la proposta poteva prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento.

La novità legislativa, in realtà, non può dirsi inaspettata in quanto anticipata dalla decisione della Corte di giustizia Ue nella causa C-546/14 (sentenza Degano). In tale occasione i giudici hanno affermato come non vi sia alcun ostacolo nel diritto Ue a una legislazione nazionale che consenta al debitore di proporre un concordato preventivo che preveda il pagamento solo parziale del credito Iva qualora risulti che la liquidazione fallimentare non possa garantire un pagamento maggiore a favore del creditore, circostanza questa da accertarsi attraverso la valutazione di un esperto indipendente. Tale decisione, però, non era in grado di sortire effetti diretti nel nostro ordinamento proprio in ragione della sopra richiamata espressa preclusione alla falcidia Iva contenuta nel precedente articolo 182-ter.

Con la modifica dunque, non solo tale limite è venuto meno ma è stata anche disciplinata per norma la condizione richiesta dalla Corte di Giustizia. Il nuovo articolo 182-ter, infatti, condiziona il pagamento parziale dei tributi al fatto che il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione come indicato nella relazione di un professionista. La nuova norma fa venir meno anche il consolidamento del debito fiscale e l'estinzione dei giudizi tributari in corso.

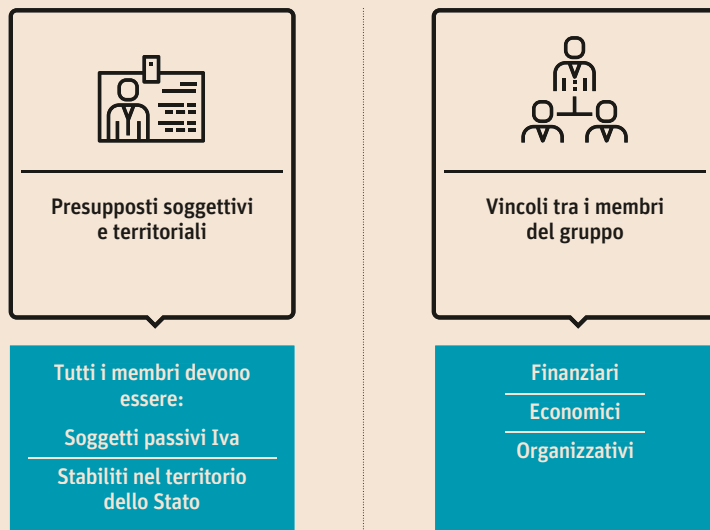
Il gruppo Iva

La legge di bilancio del 2017 ha introdotto nel sistema nazionale l'istituto del gruppo Iva. Il gruppo Iva, che entrerà in vigore dal 2018 e previa consultazione del Comitato Iva, è uno strumento di pianificazione fiscale che può risultare particolarmente utile ai gruppi di imprese esercenti attività esenti, quali le imprese immobiliari e i gruppi finanziari e assicurativi.

I requisiti per la formazione di un gruppo Iva sono enunciati al nuovo articolo 70-bis del Dpr 633/72, dove si legge che possono riunirsi in un gruppo Iva tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo definiti al successivo articolo 70-ter del decreto Iva. Così facendo, tali soggetti diventano un unico soggetto passivo. Un primo elemento reso evidente dal tenore letterale della disposizione è che il gruppo Iva adottato dal legislatore italiano è aperto ai soli soggetti passivi che siano stabiliti in Italia. Quindi, l'istituzione di un gruppo Iva è subordinata al soddisfacimento congiunto di un attributo soggettivo (lo status di soggetto passivo) e territoriale (la presenza stabile sul territorio nazionale).

Il requisito territoriale implica che per essere parte di un gruppo Iva italiano un operatore economico deve essere fisicamente presente nel territorio nazionale. Infatti, la norma specifica che non possono partecipare a un

5. IL GRUPPO IVA



Decorrenza nuove regole → 1 gennaio 2018 previa consultazione Comitato Iva

gruppo Iva le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero. Questa impostazione è in linea con le raccomandazioni della Commissione Ue che ha sempre insistito per il contenimento degli effetti del gruppo Iva entro i confini dello Stato membro di implementazione del gruppo.

Un ulteriore elemento richiesto per l'instaurazione di un gruppo Iva dalla norma nazionale è la presenza fra i membri del medesimo di vincoli di carattere finanziario, economico e organizzativo.

Il legislatore domestico ha specificato che tali vincoli devono sussistere congiuntamente, così conformandosi alla impostazione voluta a livello comunitario.

Quanto al contenuto dei vincoli, il le-

gislatore rinvia a disposizioni del Codice civile. Tali disposizioni sono da applicare tenendo conto delle presunzioni sulla sussistenza del vincolo che la nuova normativa Iva ha adottato per dare maggiore certezza alla applicazione dell'istituto del gruppo Iva. Per dimostrare l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo, è necessario presentare all'agenzia delle Entrate un interpello.

Sul piano degli effetti del gruppo Iva, in linea con i principi comunitari, la norma italiana specifica che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo Iva nei confronti di un

Il nuovo istituto del gruppo Iva non abroga né sostituisce il consolidato Iva già attivo nel sistema nazionale (articolo 73 del Dpr 633/72). I due istituti sono alternativi.

Gli immobili

Dal 1° gennaio 2017 le regole nazionali per il trattamento Iva delle prestazioni di servizi su beni immobili devono adeguarsi ai nuovi principi individuati a livello unionale dal regolamento 1042/2013. Il provvedimento comunitario, integrando il regolamento 282/2011/Ue, modifica alcune posizioni dell'agenzia delle Entrate.

Nella categoria «immobiliare» rientrano anche i servizi legali riguardanti le cessioni e le elaborazioni di planimetrie per un fabbricato

altro soggetto partecipante allo stesso gruppo Iva non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi. È inoltre stabilito che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo Iva nei confronti di un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate dal gruppo Iva, così come quelle ricevute da un terzo si considerano effettuate nei confronti del gruppo. Quale naturale corollario, è previsto che gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta fanno capo al gruppo. La durata del gruppo Iva è triennale a rinnovo automatico.

Il primo elemento importante con cui il contribuente italiano deve fare i conti è la nuova nozione di bene immobile. Il regolamento ricomprende:

- una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
- qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o a esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
- qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio ri-

sulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;

■ qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.

Il regolamento, inoltre, ha carattere innovativo rispetto alla definizione nazionale per l'inclusione fra i beni immobili di quegli elementi architettonici "complementari" (quali, in particolare, porte, finestre, ascensori e affini). Questo fa sì che ogni intervento (manutenzione, sostituzione e riparazione) realizzato su questi beni costituisca un servizio relativo a un bene immobile e, in quanto tale, sia territorialmente rilevante nel luogo in cui sorge l'immobile.

Il regolamento prevede, poi, una dettagliata elencazione dei servizi riconducibili (o meno) alla categoria immobiliare. In particolare, include fra le prestazioni immobiliari anche i servizi legali riguardanti la cessione o il trasferimento di proprietà di immobili e ciò anche se l'operazione non vada a buon fine.

Vanno considerati di natura immobiliare, inoltre, l'elaborazione di planimetrie per un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che lo stesso sia costruito; il rilevamento e la valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili, nonché le opere agricole (quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione), i servizi di pulizia e di sorveglianza. Il regolamento

6. LE PRESTAZIONI RELATIVE AGLI IMMOBILI



definisce la qualificazione delle prestazioni di deposito, collegando tale qualificazione alle caratteristiche del contratto sottostante, per cui il deposito integra una prestazione relativa agli immobili solo laddove sia prevista l'attribuzione di una parte dell'edificio a uso esclusivo del depositante.

Le nuove aliquote ridotte

La legge di bilancio estende ulteriormente i servizi tassati con l'aliquota del 5% alle prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati a eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare. Questi servizi fino al 2016 erano esenti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



RIFERIMENTI NORMATIVI

DI 331/1993
articolo 50-bis
Dpr 633/1972
articolo 26

Legge fallimentare
articolo 182-ter

relatore



Raffaele
Rizzardi

Comunicazioni Iva con il rebus esoneri

*Alle semplificazioni
connesse
alla fattura
elettronica
si affianca l'obbligo
di trasmettere
al fisco i dati
di «tutte le fatture»
e il nuovo invio
delle liquidazioni*

L'imposta sul valore aggiunto è caratterizzata dalla simmetria tra imposta dovuta dal fornitore e imposta detraibile per il cliente soggetto passivo di imposta. Trattandosi di contribuenti diversi e particolarmente numerosi (in Italia si aprono mezzo milione di partite Iva all'anno, anche se molte si chiudono dopo poco tempo) il rischio della rottura di questa simmetria è particolarmente elevato. In particolare non vi è la certezza che chi emette la fattura si renda debitore del relativo tributo e ne esegua il versamento, al netto dell'imposta per lui detraibile, così come chi riceve la fattura può essere tentato di moltiplicarne l'effetto di detrazione, sia registrando più volte il do-

cumento del fornitore sia alterandolo con le ormai diffuse tecniche di scannerizzazione, così che una fattura con 100 di Iva detraibile acquisisce questo dato per 1.000.

Sin dall'introduzione dell'Iva in Italia, avvenuta il 1° gennaio del 1973, il rischio sopra evidenziato era ben presente, tanto che già il testo iniziale del Dpr 633/72 prevedeva la compilazione di elenchi clienti, la cui elaborazione avrebbe consentito di verificare la simmetria nella detrazione per i destinatari delle fatture. In un contesto di informatizzazione nulla o quasi questi elenchi non furono mai utilizzati, nonostante la propaganda ufficiale che incuteva nei contribuenti il sentimento di essere attentamente sorvegliati.

Sarebbe troppo lungo ricordare l'alternanza tra introduzione e soppressione degli elenchi, sino all'articolo 37, comma 8 del Dl 4 luglio 2006, n. 223 (noto come decreto Visco-Bersani) che prescrive la compilazione degli elenchi clienti e fornitori «in attesa dell'introduzione della normativa sulla fatturazione informatica». Questo incipit della norma ci aiuta a capire perché dobbiamo continuare a compilare gli elenchi e quando usciremo da questo obbligo.

La fattura elettronica

Perché la norma del 2006 qualificava la fattura come informatica e non elettronica? Con il primo termine si intendeva individuare un file a contenuto rigido e predeterminato (come quello

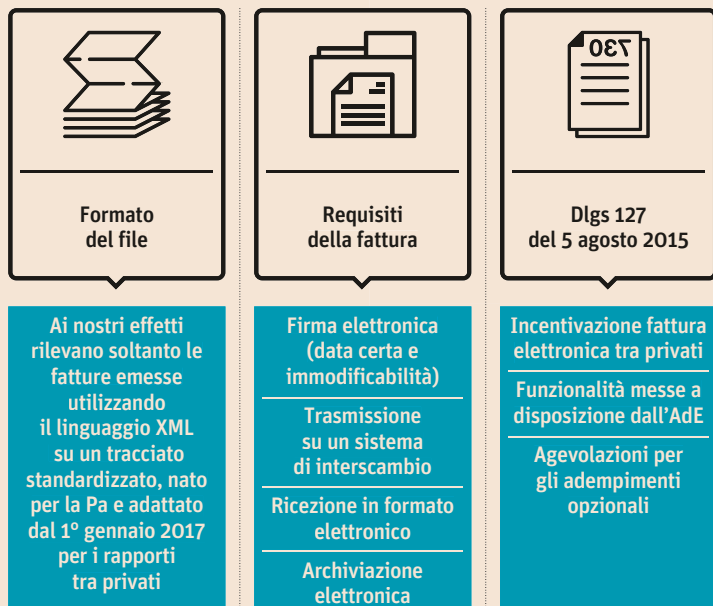
1. LA SIMMETRIA TRA IVA DOVUTA E IVA DETRAIBILE



denominato Xml - *eXtensible Markup Language*), mentre la nozione di fattura elettronica poteva riferirsi anche a quelle prodotte in formato Pdf e trasmesse al cliente via email o messe a disposizione nel sito del fornitore.

La fattura elettronica è espressamente prevista come modalità di assolvimento di questo obbligo dalla direttiva comunitaria, ed è pertanto ripresa al secondo periodo del comma 1 dell'articolo 21 legge Iva, in base al quale per fattura elettronica si intende quella emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico, ponendo la condizione che il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. Questo vincolo vale per qualsiasi formato, anche se il download di un Pdf è alla

2. LA FATTURA ELETTRONICA



portata di chiunque disponga di un personal computer (altrettanto dicasi per la generazione di un Pdf), mentre la possibilità di emettere/ricevere fatture in formato Xml richiede strumenti che non sono attualmente alla portata della maggior parte dei titolari di partita Iva.

D'ora in poi utilizzeremo il termine "fattura elettronica" unicamente per quelle in formato Xml, che devono essere:

- emesse con firma elettronica, per avere la data certa e conseguire l'inalterabilità da parte del destinatario;
- trasmesse su un sistema di interscambio;
- ricevute in formato elettronico;
- archiviate in modalità elettronica.

La fattura elettronica è attualmente

un obbligo per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi alle pubbliche amministrazioni, attraverso il sistema di interscambio dell'amministrazione finanziaria. Questo adempimento nasce non solo e non tanto per controllare i fornitori della pubblica amministrazione, quanto per controllare che gli enti contabilizzino correttamente i propri impegni di spesa. In precedenza l'ente che rischiava di sforare i limiti di spesa rinviava la rilevazione delle fatture dei fornitori a un successivo esercizio finanziario.

Per poter emettere queste fatture, condizione essenziale anche per essere pagati, i fornitori che non sono in grado di provvedere direttamente si appoggiano a provider specializzati, che trasformano i file delle fatture "tradizionali" in fatture elettroniche, le sottoscrivono, trasmettono e archiviano. Questi servizi conto terzi, anche canalizzati per il tramite degli studi professionali, presentano un costo del tutto ragionevole anche per chi emette poche fatture nei confronti degli enti.

Uno sguardo all'Europa: la fattura elettronica per le forniture alla pubblica amministrazione diventerà lo standard solo dal 27 novembre 2018, per effetto della direttiva 2014/55/Ue. È la conferma che il nostro Paese è sicuramente tra i più avanzati nell'informatizzazione.

Per incentivare l'utilizzo delle fatture elettroniche con i clienti privati, è stato adottato il Dlgs 5 agosto 2015, n. 127 in base al quale l'amministrazione finanziaria genera, trasmette e con-

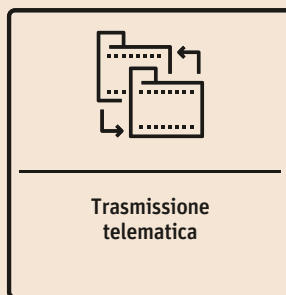
serva le fatture elettroniche, sia verso la Pa sia verso i clienti privati. L'accesso al servizio avviene nel sito internet dell'agenzia delle Entrate attraverso un banner «Fattura elettronica-Corrispettivi elettronici», ovviamente riservato agli utenti registrati. Nella pagina principale di questa sezione un ulteriore banner consente di ottenere informazioni e assistenza online.

Anche per chi si avvale di provider privati, il sito *fatturapa.gov.it* segnala che il formato FatturaPa, utilizzato per la formazione e trasmissione delle fatture elettroniche verso le pubbliche amministrazioni, è stato adeguato per permettere anche la fatturazione elettronica tra privati, a partire dal 1° gennaio 2017.

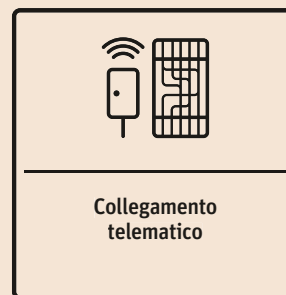
Arriveremo a un obbligo generalizzato della fattura elettronica nei rapporti B2B? Sicuramente, ma non in tempi brevi. Si tratterebbe infatti di una forzatura rispetto alla direttiva, anche se questo auspicio è sempre ben presente anche nei programmi della Commissione europea.

Concludiamo questo punto relativo alla fatturazione elettronica per segnalare che dal 1° gennaio 2018 la fattura elettronica sarà obbligatoria per lo sgravio dell'Iva nelle vendite a turisti extraUe (articolo 38-quater Dpr 633/72), ma utilizzando una specifica procedura denominata «Otello», sigla di Online Tax refund at Exit: Light Lane Optimization, creato dall'agenzia delle Dogane in occasione di Expo Milano 2015 allo scopo di digitalizzare il processo per ottenere il visto doganale da apporre sulla fattura.

3. GLI ADEMPIMENTI OPZIONALI



Dati di tutte le fatture emesse e ricevute e dei corrispettivi



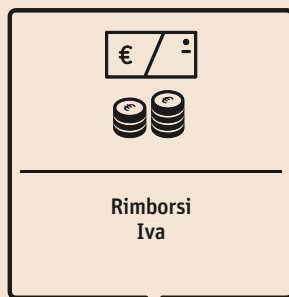
Registratori di cassa, con obbligo di rilascio dello scontrino «parlante» (denominato «documento commerciale»), se non viene emessa la fattura

Le trasmissioni opzionali

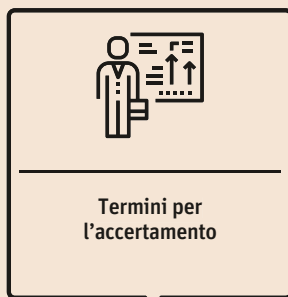
Il sopra ricordato decreto di incentivazione intende agevolare la scelta per la trasmissione telematica tra privati mediante la concessione di una serie di agevolazioni. L'articolo 3 del Dlgs 127 - così come farà il Dl 193 - considera di natura agevolativa il mero assorbimento di alcuni elenchi, la cui ragione di esistere non c'è più in quanto le informazioni che contenevano sono già presenti nelle trasmissioni telematiche:

- lo spesometro annuale;
- la comunicazione dei dati relativi ai contratti di leasing e di noleggio;
- la comunicazione relativa agli acquisti in reverse charge da San Marino.

4. I VANTAGGI PER CHI OPTA



Entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza delle condizioni ordinariamente richieste



Sono ridotti di due anni (termine ordinario il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione), se incassi e pagamenti sono tracciabili

Un discorso a parte, sia nell'opzione che nell'obbligo, riguarda la soppressione dei modelli Intrastat acquisti, sia per i beni che per i servizi. La direttiva non ne ha mai prescritto la compilazione, riservata solo agli elenchi delle operazioni attive. Con l'occasione sarebbe bene ispirarci ai modelli dei principali Stati europei, nei quali la stima della mancanza di gettito Iva è decisamente inferiore alla nostra, e che ritengono sufficiente indicare la partita Iva del cliente attribuita in altro Stato Ue e l'importo fatturato, senza ulteriori dati.

Le trasmissioni opzionali sono due:

- ❶ la prima riguarda i dati di tutte le fatture emesse e ricevute;
- ❷ la seconda ha per oggetto il collegamento telematico all'agenzia delle

Entrate dei registratori di cassa, sostitutivo della tenuta del registro dei corrispettivi.

Entrambi gli adempimenti hanno formato oggetto di un distinto provvedimento dell'Agenzia in data 28 ottobre 2016, con l'individuazione delle relative specifiche tecniche. Il provvedimento del 1° dicembre 2016 ha fissato il primo termine per l'opzione al 31 marzo 2017, anziché al 31 dicembre 2016, tenendo conto che si tratta di un nuovo adempimento, che deve essere attentamente valutato, in quanto la scelta del contribuente è irrevocabile per cinque anni.

Il provvedimento del 1° dicembre contiene l'affermazione secondo cui «tali elementi - cioè i dati da trasmettere - hanno certamente una correlazione con gli usuali processi contabili e amministrativi dei contribuenti e dei loro intermediari». Si tratta di un'affermazione che deve essere verificata sul campo dei milioni di partite Iva, non necessariamente informatizzate come le imprese di più rilevante dimensione. Tanto più che gli studi professionali solo in via eccezionale provvedono a generare le fatture attive dei loro clienti, cosa che consentirebbe di ottenere in via automatica e contestuale i dati per la trasmissione all'agenzia delle Entrate.

All'alba dell'anno nuovo è però subentrata un'ulteriore condizione per la trasmissione telematica dei corrispettivi: il Dm 7 dicembre 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2016, che con effetto dal 1° gennaio 2017 (e i 60 giorni previ-

sti dallo statuto del contribuente?) prescrive per questa opzione l'obbligo di rilascio di uno "scontrino parlante", denominato dal decreto «documento commerciale», da consegnare al cliente quando non viene emessa la fattura. Rispetto ai normali scontrini è richiesta infatti la descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi, con la consueta deroga per i medicinali ove si indica il codice di autorizzazione all'immissione in commercio (Aic).

Il decreto contiene alcune precisazioni sostanzialmente già in atto per gli scontrini parlanti: utilizzabilità ai fini dei diritti di garanzia, validità ai fini fiscali per il cliente individuato con il codice fiscale o la partita Iva per la deduzione delle spese nell'attività di impresa o di lavoro autonomo, nonché per le deduzioni o detrazioni fiscali dei privati. Il documento rileva anche ai fini dell'emissione delle fatture differite, ma non per detrarre l'Iva.

Il conseguimento degli ulteriori significativi benefici richiede l'opzione sia per le fatture che per i corrispettivi, nel caso in cui il contribuente abbia entrambe le modalità di rilevazione dei componenti attivi. Ricordiamo che la possibilità di non emettere le fatture, se non richieste dal cliente, è prevista dall'articolo 22 della legge Iva, che però esclude da questa facoltà i professionisti che hanno rapporti con il pubblico.

I vantaggi conseguenti all'opzione sono due:

❶ l'esecuzione dei rimborsi Iva entro tre mesi dalla presentazione della di-

5. GLI ADEMPIMENTI OBBLIGATORI



Distributori automatici

Dal 1° aprile 2017
memorizzazione elettronica
dei corrispettivi e
trasmissione telematica



Tutti i titolari di partita Iva

Trasmissione telematica
dei dati di tutte le fatture
emesse e ricevute
Trasmissione telematica
dei dati delle liquidazioni
periodiche

chiarazione annuale, anche in assenza degli altri requisiti (prevalenza di operazioni non imponibili, aliquota in vendita minore che in acquisto, eccetera);

❷ la riduzione di due anni del termine di accertamento, subordinata all'ulteriore condizione della tracciabilità dei pagamenti e degli incassi, secondo modalità che saranno stabilite con decreto ministeriale.

Gli invii obbligatori

Il Dlgs 127 non si occupa solo di opzioni e relative agevolazioni, ma introduce con effetto dal 1° aprile 2017 l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi delle cessioni di beni e

6. GLI ESONERI DALL'ELENCO FATTURE



Unico previsto
dal Dl 193/2016

Produttori agricoli
esonerati
(Iva, 34.6)
delle zone montane



Gli esoneri scomparsi

Pagamenti dei privati con carte di debito/credito

Operazioni al dettaglio sino a 3.000 € più Iva

Fatture passive delle utilities
(luce, gas, telefono)

Operazioni trasmesse al sistema tessera sanitaria

Registrazione riepilogativa sino
a 300 € per fattura

delle prestazioni di servizi effettuate tramite distributori automatici. Anche questo adempimento aveva formato oggetto nel tempo di norme che ne prevedevano l'istituzione, poi la soppressione e quindi la reintroduzione. Il parco di queste macchine è rilevante e con tecniche differenziate, e pertanto la norma di legge dispone che l'Agenzia deve individuare soluzioni che consentano di non incidere sull'attuale funzionamento degli apparecchi distributori e garantiscano, nel rispetto dei normali tempi di obsolescenza e rinnovo degli stessi, la sicurezza e l'inalterabilità dei dati dei corrispettivi acquisiti dagli operatori. L'amministrazione ha adottato inizialmente un provvedimento in data 30 giugno 2016, da aggiornare in

funzione della nuova data di decorrenza di questo obbligo, inizialmente fissata al 1° gennaio 2017.

L'attuazione di questo obbligo ha richiesto il censimento di tutte le apparecchiature: quelle notificate all'Agenzia sono riconoscibili mediante un QrCode, la cui mancanza può essere segnalata dagli utenti all'amministrazione finanziaria. La trasmissione degli incassi, ove non gestita direttamente dalla macchina, viene effettuata mediante un dispositivo mobile censito dall'agenzia delle Entrate.

Dopo il richiamo a questo obbligo settoriale, arriviamo a quello generalizzato per qualsiasi titolare di partita Iva, cioè alla trasmissione telematica dei dati di tutte le fatture emesse nel periodo di riferimento e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'articolo 25 legge Iva. Le fatture di acquisto rilevano infatti solo a far tempo dalla loro registrazione, condizione per poter esercitare il diritto di detrazione in sede di liquidazione, come stabilito dal Dpr 23 marzo 1998, n. 100. La disposizione puntualizza che l'obbligo si riferisce anche alle bollette doganali e alle note di variazione.

Gli elementi della comunicazione sono individuati per legge nel loro contenuto minimo («i dati comprendono almeno») - a cosa serve questa norma se si possono aggiungere altre informazioni?):

- dati identificativi dei soggetti "coinvolti" nelle operazioni;
- data e numero della fattura;
- base imponibile;
- aliquota applicata;

- imposta;
- tipologia dell'operazione.

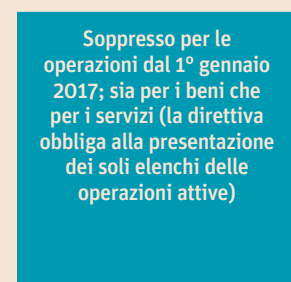
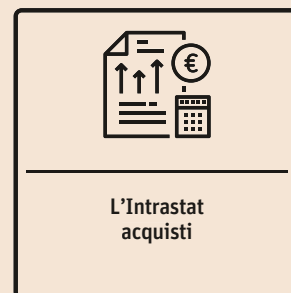
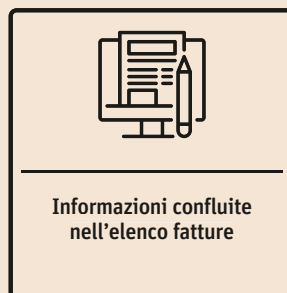
Sicuramente sarà richiesto il codice dello Stato estero della controparte, in quanto questa trasmissione assorbe il famigerato elenco black list, che la legge di conversione del Dl 193 abroga sin dal periodo di imposta 2016. Ciò non significa che l'informazione viene meno, perché lo spesometro per questo ultimo anno già prevede l'indicazione dei Paesi esteri, così che l'agenzia delle Entrate potrà "pescare" in quelli che ritiene sospetti.

A questo proposito l'elenco black sarebbe stato di incerta predisposizione per il 2016, in quanto la norma che ha introdotto questo obbligo - l'articolo 1 del Dl 40 del 2010 - faceva riferimento al Dm del 1999 relativo al trasferimento all'estero delle persone fisiche (di cui non si capisce la rilevanza per un elenco avente a oggetto solo operazioni commerciali) e a quello del 2001 per gli Stati per i quali si applica la disciplina Cfc (che non sono più individuati da uno specifico decreto ministeriale ma da una serie di conteggi che hanno un senso per i soggetti che controllano società all'estero, ma non sicuramente per i normali operatori che acquistano o vendono in altri Paesi).

L'elenco delle fatture emesse e ricevute dovrà essere trasmesso per il primo semestre entro il 25 luglio 2017, poi la frequenza diventerà trimestrale, con scadenza al 30 novembre 2017 e al 28 febbraio 2018.

Un breve accenno alla concessione di appositi crediti di imposta, che non

7. GLI ADEMPIMENTI ELIMINATI



cambieranno certamente la vita dei contribuenti: questa trasmissione telematica (o quella opzionale di cui abbiamo parlato in precedenza) beneficerà di 100 euro per l'adeguamento tecnologico. Occorre che il volume d'affari del contribuente non superi però 50.000 euro. Un ulteriore credito di 50 euro, alle stesse condizioni, compete per la trasmissione opzionale dei corrispettivi.

Dove sono gli esonerati?

La legge esclude da questo obbligo solo i produttori agricoli esonerati (articolo 34, comma 6, legge Iva), situati nelle zone montane individuate dall'articolo 9 del Dpr 601/73. Si tratta di un esonero da chiarire, in quanto que-

sti soggetti non emettono fatture (compito che spetta ai loro acquirenti) e non tengono registrazioni.

L'appesantimento dell'obbligo rispetto allo spesometro risulta evidente dal silenzio sugli esoneri sin qui vigenti:

- comma 1-bis dell'articolo 21, Dl 31 maggio 2010, n. 78, esonero dalla co-

plexivi nel caso della registrazione riepilogativa di operazioni, attive o passive, di importo inferiore a 300 euro.

Stando alla normativa che conosciamo al momento, sarà pertanto necessaria la trasmissione telematica anche della fatturina per il pranzo di lavoro da 10 euro, che viene "emessa"

Per gli studi professionali sarà impossibile ribaltare sui clienti i costi connessi ai nuovi obblighi di comunicazione

municazione per le operazioni nei confronti di contribuenti non soggetti passivi Iva quando il pagamento dei corrispettivi avvenga mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari italiani;

- esonero per le operazioni attive al dettaglio, senza emissione di fattura, di importo inferiore a 3.000 euro più Iva o 3.600 Iva inclusa per le operazioni delle agenzie di viaggio (concesso annualmente con provvedimento dell'agenzia delle Entrate - ultimo provvedimento dell'agenzia delle Entrate per il 2015, emesso il 6 aprile 2016);

- esonero, concesso in via amministrativa, per le fatture passive relative alle forniture delle utilities (energia elettrica, gas, acqua, telefonia);

- esonero, concesso per legge relativamente al 2016, per coloro che trasmettono i dati al Sistema tessera sanitaria;

- possibilità di indicare i dati com-

apponendo il timbro che il consumatore del pasto porta con sé a questo fine, a meno che l'esercizio si doti di un registratore di cassa in grado di emettere lo scontrino parlante (che non è una fattura e che quindi non deve essere inserito in questi elenchi, ma che non consente la detrazione dell'Iva per il cliente). Per non parlare delle fatture emesse dai forfettari, che non evidenziano nessun importo di Iva e quindi non possono dare titolo alla detrazione per il cliente.

L'invio per le liquidazioni

Il commento sin qui formulato pone in evidenza una onerosità degli adempimenti, che verranno presumibilmente affidati ai professionisti con un corrispettivo per la prestazione che ben difficilmente potrà remunerare i maggiori costi sostenuti dallo studio.

È sicuramente un onere anche

quello con cui si conclude questa relazione, quello relativo alla trasmissione telematica delle liquidazioni periodiche, ma si tratta di un obbligo dichiarativo presente nella direttiva e negli altri Paesi europei. Diciamo che questa frequenza di comunicazione dovrebbe consentire la possibilità di chiedere immediatamente il rimborso dell'Iva a credito, assorbendo le modalità specifiche del modello Tr e generalizzando il diritto del contribuente.

I dati da trasmettere sono quelli individuati dal citato Dpr 100 del 1998, cioè l'imposta esigibile del periodo di riferimento (anche se la annotazione nei registri fatture o corrispettivi non fosse ancora avvenuta), meno quella detraibile in funzione delle fatture di acquisto ricevute e registrate.

La periodicità trimestrale della trasmissione è identica sia nel caso di contribuenti mensili, che trimestrali ordinari o trimestrali speciali (trasportatori, benzinai, subfornitori, gestori di utilities).

La scadenza è al 31 maggio, 16 settembre (giorno 18 per il 2017), 30 novembre e 28 febbraio dell'anno seguente.

L'obiettivo dichiarato è quello di controllare tempestivamente che il contribuente esegua il versamento di quanto liquidato a debito, ma l'obbligo sussiste anche nel caso in cui i conteggi chiudano a credito.

Come sopra accennato, questa liquidazione è una anticipazione della dichiarazione annuale (che dal periodo di imposta 2017 andrà in scadenza

8. LIQUIDAZIONE TELEMATICA DELLE LIQUIDAZIONI



Finalità
dell'adempimento

Controllare che le liquidazioni a debito diano luogo a un versamento tempestivo

L'obbligo di trasmissione riguarda anche le liquidazioni a credito



Frequenza ed esoneri

Trasmissione trimestrale entro il secondo mese successivo, anche per i contribuenti mensili

Esonero per chi non deve presentare la dichiarazione annuale (esenti senza acquisti in reverse charge, forfetari, agricoltori esonerati, soggetti con liquidazione Iva a mezzo Siae)

al 30 aprile anziché al 28 febbraio). Ne consegue l'esonero dall'adempimento trimestrale per chi non deve presentare la dichiarazione: soggetti con operazioni attive solo esenti senza acquisti in reverse charge, contribuenti forfetari, agricoltori esonerati, soggetti con liquidazioni dell'Iva a mezzo Siae, compresi gli enti che si avvalgono della forfettizzazione della legge 398/91.

Questi ultimi hanno avuto un significativo vantaggio dalla legge di bilancio 2017: il relativo comma 50, modificando l'articolo 90, comma 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ha elevato da 250 a 400mila euro il limite dei ricavi che possono beneficiare di questo regime agevolativo.



**RIFERIMENTI
NORMATIVI**

DI 193/2016
articolo 4

Dpr 633/72

articoli 21, comma 1
e 38-quater

Dlgs 127/2015
articoli 1, 2, 3

**Dm 7 dicembre
2016**

© RIPRODUZIONE RISERVATA

relatore



Gian Paolo
Ranocchi

Modelli e pagamenti, nel 2017 si cambia

*Dalle nuove regole
per le opzioni
in dichiarazione
al versamento
degli acconti
il 30 giugno,
il decreto fiscale
riscrive l'agenda
degli adempimenti
per i professionisti*

Sono diverse le modifiche varate con i provvedimenti di fine 2016 che impatteranno sulle scadenze dichiarative 2017.

Le nuove scadenze

Importanti novità riguardano i versamenti a saldo e a titolo di prima rata di acconto delle imposte sui redditi, (Irpef e Ires, addizionali e sostitutive), dell'Irap e dei contributi previdenziali i cui termini di scadenza sono stati prorogati con decorrenza 1° gennaio 2017 (e quindi avendo già riguardo al saldo 2016 e al primo acconto 2017) dal 16 al 30 giugno. La proroga si applica anche ai versamenti dovuti dalle società di persone relativi ai periodi d'imposta derivanti da "operazioni

straordinarie” di cui agli articoli 5 e 5-bis del Dpr 322/1998.

In pratica, quindi, poiché in presenza di operazioni straordinarie che interessano società di persone la dichiarazione deve essere presentata entro l'ultimo giorno del nono mese successivo, il termine di versamento scade l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di efficacia dell'operazione straordinaria.

Per i soggetti Ires il termine di versamento viene spostato dal 16 all'ultimo giorno del mese di riferimento. Per chi, invece, approva il bilancio oltre 120 giorni il termine slitta all'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione (ad esempio approvazione 4 giugno 2017 – versamento entro il 31 luglio 2017).

Resta salva la regola generale che permette di effettuare i versamenti entro il trentesimo giorno successivo alla scadenza, con una maggiorazione dello 0,40 per cento. Per i versamenti relativi alle dichiarazioni 2017, scaddo il 30 luglio di domenica il termine slitterà a lunedì 31.

Restano invariati i termini di versamento del secondo o unica rata di acconto delle imposte che scaturiscono dal modello Redditi 2017 o Irap (30 novembre o ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo d'imposta per i soggetti “non solari”). Invariati anche i termini e le modalità di effettuazione da parte dei sostituti d'imposta dei conguagli derivanti dai modelli 730.

Possono beneficiare dello slittamento al 30 giugno anche i contribuenti Iva che intendono versare il sal-

1. NUOVI TERMINI PER REDDITI, IRAP E IVA

30 giugno (non il 16) senza maggiorazione dello 0.4%

30 luglio (non il 16) con la maggiorazione dello 0.4%



Versamento di persone fisiche, società di persone e soggetti equiparati

Ultimo giorno (non il 16) del mese successivo a quello di scadenza di presentazione della dichiarazione per le operazioni straordinarie. Presentazione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo, versamento entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di efficacia dell'operazione straordinaria



Versamento di soggetti Ires (società di capitali in primis)

Ultimo giorno (non il 16) del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta

Differimento 30 giorni con maggiorazione dello 0,4%

do dell'Iva annuale, in scadenza il 16 marzo, entro il termine previsto per i versamenti a saldo delle imposte sui redditi. Si potrà quindi versare il saldo Iva 2016, entro il 30 giugno 2017, pagando l'imposta con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al 16 marzo.

Seguono i nuovi termini di versamento anche i contributi Inps di artigiani, commercianti e professionisti iscritti alle relative gestioni separate ed il diritto annuale alla Camera di commercio.

In base al contenuto delle bozze del modello redditi Pf 2017, la nuova scadenza del 30 giugno riguarderebbe anche gli acconti della cedolare secca, che sembravano invece rimasti ancorati al 16 giugno.

2. QUANDO SCATTA LA PROROGA

	Irpef e addizionali regionali e comunali	Ivie, Ivafe e capital gain
Per quali versamenti si applicano i nuovi termini	Ires e maggiorazione società di comodo	Contributi Inps artigiani, commercianti, gestione separata
	Irap	
	Imposte e magg. da adeguamento studi	
Quali versamenti restano con le vecchie scadenze	Iva a saldo (magg. 0,4% per mese o frazione di mese dopo 16 marzo)	Cedolare secca
		Imposta sostitutiva per forfettari
		Diritto annuale Cciaa
	Imu e Tasi	
	Imposte sostitutive (affrancamento partecipazioni e terreni, estromissioni agevolate, assegnazioni beni ai soci)	

Nessuna modifica sui termini di versamento per le rateazioni dichiarative

La precompilata

Con il periodo 2016 per la dichiarazione precompilata si chiude il triennio di sperimentazione previsto dal Dlgs 175/2014 ed il sistema dovrebbe entrare a regime. Anche quest'anno il modello online si arricchisce di una serie di ulteriori informazioni che verranno acquisite e precaricate dalle Entrate. Dal 2017, infatti, sono obbligati a trasmettere al Sistema tessera sanitaria i dati delle spese sanitarie e veterinarie, sostenute dalle persone fisiche dal 1° gennaio 2016, che possono beneficiare della detrazione Irpef del 19% ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera c) e c-bis) del Tuir, anche: le parafarmacie, gli iscritti agli albi professionali degli psicologi, infermieri, ostetriche/i, tecnici sanitari di radiologia medica e veterinari e gli esercenti l'arte sanitaria ausiliaria di ottico (decreto del ministro dell'Economia e delle finanze del 1° settembre 2016).

Per costoro, ad ogni buon conto, si applica il comma 5-ter del Dlgs 175/2014 in cui si afferma che «per le trasmissioni ...effettuate nel primo anno previsto per la trasmissione all'agenzia delle Entrate dei dati e delle certificazioni uniche utili per la predisposizione della dichiarazione precompilata, non si fa luogo all'applicazione delle sanzioni...nei casi di lieve tardività o di errata trasmissione dei dati stessi, se l'errore non determina un'indebita fruizione di detrazioni o deduzioni».

Con il decreto del 1° dicembre scorso del Mef sono state dettate nuove istru-

I versamenti della prima rata di Imu e Tasi rimangono invece ancorati alle scadenze del 16 giugno.

Il decreto legge 193/2016 non ha modificato la disciplina sui termini di versamento delle rate in caso di rateizzazione dei versamenti a titolo di saldo o di primo acconto di imposte e contributi.

Per i contribuenti non titolari di partita Iva la prima rata scade il giorno stabilito per il versamento in un'unica soluzione (30 giugno). Le rate successive alla prima scadono alla fine di ogni mese.

Per i contribuenti titolari di partita Iva la prima rata scade il giorno stabilito per il versamento in un'unica soluzione mentre le rate successive scadono il giorno 16 di ciascun mese.

zioni anche per l'invio di alcune informazioni utili alla gestione degli oneri detraibili 2016. Le nuove comunicazioni riguardano i rimborsi erogati per le spese per corsi di istruzione universitaria e quelle per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici.

I soggetti che erogano rimborsi delle spese universitarie, a partire dal 2017, entro il 28 febbraio, devono trasmettere in via telematica all'agenzia delle Entrate, con riferimento a ciascuno studente, una comunicazione contenente i dati dei rimborsi erogati nell'anno precedente, con l'indicazione dell'anno nel quale è stata sostenuta la spesa rimborsata. Il decreto prevede che non debbano essere indicati i rimborsi contenuti nella certificazione dei sostituti d'imposta (articolo 4 del Dpr 322/1998) ed i rimborsi già trasmessi dalle Università ai sensi del decreto del ministro dell'Economia e delle finanze del 13 gennaio 2016.

Gli amministratori di condominio dal canto loro sono tenuti a trasmettere sempre in via telematica all'agenzia delle Entrate, entro il 28 febbraio di ciascun anno, una comunicazione contenente i dati relativi alle spese sostenute nell'anno precedente dal condominio con riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali, nonché con riferimento all'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo delle parti comuni dell'immobile oggetto di ristrutturazione. Nella nuova co-

3. COME CAMBIANO LE COMUNICAZIONI



Le novità
nel contenuto

Dal 2017 devono trasmettere al Sts le spese 2016: le parafarmacie, gli iscritti agli Albi degli psicologi, infermieri, ostetriche/i, tecnici di radiologia medica, i veterinari e gli ottici

Sono comunicati anche i rimborsi delle spese universitarie

Amministratori condominio: comunicano le spese 2016 per il recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica e per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici destinati all'arredo delle parti comuni dell'immobile ristrutturato

municazione devono essere indicate le quote di spesa imputate ai singoli condomini in modo da poter attribuire a ciascun contribuente la detrazione Irpef spettante in relazione alla quota di spese effettivamente rimasta a carico dello stesso. Tale comunicazione presenta qualche criticità perché non è chiaro che soggetti interessi di preciso (la disposizione fa riferimento ai soli "condomini") e come debbano essere trattati i casi di morosità.

Per l'invio del 730, con una modifica all'articolo 16 del Dm 164/1999 è stato previsto che i Caf e i professionisti abilitati possano completare entro il 23 luglio di ciascun anno le seguenti attività: comunicazione telematica alle Entrate del risultato finale delle dichiarazioni; consegna al contri-

4. LE SCADENZE PER GLI INTERMEDIARI



I nuovi termini

Gli Intermediari abilitati possono completare entro il 23 luglio:

- La comunicazione del risultato finale delle dichiarazioni
- La consegna al contribuente della copia della dichiarazione e del prospetto di liquidazione
- L'invio telematico delle dichiarazioni predisposte

Condizione: entro il 7 luglio deve essere stata effettuata «la trasmissione di almeno l'80% delle medesime dichiarazioni»

I 730 precompilati gestiti direttamente dai contribuenti possono essere inviati telematicamente all'Agenzia entro il 23 luglio

biente della copia della dichiarazione e del prospetto di liquidazione; invio telematico delle dichiarazioni predisposte. Questa facoltà è consentita, dice la legge, a condizione che entro il 7 luglio sia stata effettuata «la trasmissione di almeno l'80% delle medesime dichiarazioni».

Dal 2017, inoltre, i modelli 730 precompilati gestiti direttamente dai contribuenti tramite l'accesso alla propria area riservata, potranno essere inviati telematicamente all'Agenzia entro il 23 luglio.

Uno dei temi più delicati che attiene al 730 precompilato e che si riproporrà anche quest'anno, è quello che riguarda la responsabilità del professionista che interviene nella gestione del modello. Come noto, infatti, l'interme-

diario telematico è obbligato al rilascio del visto di conformità e, laddove il visto sia infedele, risponde egli stesso non solo per la sanzione (30%), ma anche per l'imposta e gli interessi dovuti dallo stesso contribuente. Il rischio è eliminato solo quando l'infedeltà del visto è causata dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente ed in relazione ad alcune informazioni che attengono alla sfera personale dello stesso. Secondo la relazione al Dlgs 175/2014 l'obbligazione prevista in capo a chi rilascia il visto infedele su imposte, interessi e sanzioni, avrebbe natura civilistica escludendo che chi presta l'assistenza «possa rivalersi nei confronti dei contribuenti» in quanto gli stessi contribuenti farebbero «affidamento circa la definitività del rapporto tributario relativo alla medesima dichiarazione».

In questo contesto il collegato fiscale alla legge di Stabilità 2017 ha ampliato sul piano temporale la possibilità per gli intermediari abilitati (Caf e professionisti) di intervenire (anche autonomamente senza il preventivo consenso del contribuente) per correggere il visto infedele senza rischiare di dover farsi carico delle maggiori imposte dovute dal contribuente assistito. È stato infatti previsto che l'infedeltà del visto, se non già contestata, può essere oggetto della presentazione di una dichiarazione (o comunicazione dell'intermediario) rettificativa anche dopo il termine del 10 novembre dell'anno di presentazione della dichiarazione errata, nel qual caso a carico del soggetto che ha apposto il visto errato, re-

sta dovuta la sola sanzione, riducibile in base a quanto previsto dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997 (ravvedimento). È una disposizione che stempera l'esagerata responsabilità degli intermediari nel caso di errori nell'apposizione del visto e va quindi salutata con favore. È da ritenere che in virtù del principio del favor rei gli effetti della nuova disposizione possano retroagire.

La certificazione unica

Modificando l'articolo 4, comma 6-quater del Dpr 322/1998, il collegato fiscale alla legge di Stabilità 2017 ha previsto che le certificazioni uniche devono essere consegnate agli interessati entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte, in luogo del precedente termine fissato al 28 febbraio. La nuova disposizione si applica dal 2017 con riferimento alle Cu riguardanti il 2016. Non è stato però oggetto di modifica il successivo comma 6-quinquies dello stesso articolo che continua a prevedere che le Cu devono essere trasmesse in via telematica all'Agenzia entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte. Si tratta quindi di una semplificazione di mera facciata visto che le stesse certificazioni che possono essere consegnate nel più lungo termine del 31 marzo, devono comunque essere pronte entro il 7 marzo per l'invio telematico.

Bisognerà comunque capire quali Cu devono rispettare il termine del 7 marzo per l'invio telematico. Da due

5. PIÙ FACILE CORREGGERE I VISTI INFEDELI

Resta confermata la responsabilità del professionista per le imposte, gli interessi e le sanzioni del contribuente



Le sanzioni per il visto infedele: le novità

L'infedeltà del visto, se non già contestata, può essere sanata con una dichiarazione (o comunicazione) rettificativa anche dopo il termine del 10 novembre dell'anno di presentazione della dichiarazione errata. A carico del soggetto che ha rilasciato il visto errato, resta dovuta la sola sanzione, riducibile ex articolo 13 del Dlgs 472/1997 (ravvedimento) (Novità del Dl 193/2016)

Applicabile anche per le violazioni pregresse?

anni a questa parte le Entrate hanno infatti precisato che l'invio delle Cu che non contengono dati da utilizzare per l'elaborazione della dichiarazione precompilata può avvenire anche dopo il 7 marzo senza l'applicazione di sanzioni, purché entro il termine di presentazione dei quadri riepilogativi (ST, SV, SX, SY) del modello 770 (circolari 6/E/2015 e 12/E/2016). Si tratta cioè di capire se questi chiarimenti valgono ancora per le Cu relative al 2016.

Le istruzioni delle Cu 2017 prevedono, nell'ambito dei dati fiscali relativi ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, due nuove sezioni. La prima riguarda le somme erogate per premi di risultato (nuovi punti da 571 a 587) e la seconda i rimborsi di beni e servizi non

6. CERTIFICAZIONE UNICA ENTRO IL 31 MARZO



Le scadenze

31 marzo consegna
al percettore

7 Marzo
(confermato) invio
telematico (solo
settetrentisti?)



Le conferme

✓ CU ha valenza
dichiarativa. L'invio è
equiparato al modello 770

✓ Modello ordinario: da
trasmettere alle Entrate

✓ Modello sintetico: da
consegnare al contribuente

soggetti a tassazione (nuovi punti da 701 a 706). Ricordiamo che la legge 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di Stabilità 2016) e il Dm 25 marzo 2016 hanno previsto, a decorrere dal 2016, l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 10% sulle somme erogate ai lavoratori dipendenti privati, sulla base della contrattazione collettiva di secondo livello, sotto forma di premi di risultato di ammontare variabile legati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione oppure partecipazione agli utili dell'impresa.

Crediti per competenza

Cambia, dal 2017, il criterio di scomputo delle ritenute a titolo d'acconto in relazione ai redditi tassati per

competenza.

L'articolo 5 del Dl 193/2016, con la modifica dell'articolo 22 comma 1 lettera c) del Tuir e dell'articolo 25-bis del Dpr 600/73, ha previsto che per i redditi tassati per competenza (in particolare per le provvigioni inerenti i rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari), le ritenute possano essere scomputate, a scelta del contribuente, nel periodo d'imposta di competenza dei redditi o alternativamente nell'annualità nella quale le ritenute stesse sono state operate. Nella sostanza, dunque, per le ritenute operate nell'anno successivo a quello di competenza dei redditi, ma prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, il percipiente potrà scegliere tra le seguenti alternative:

- scomputo dall'imposta relativa all'annualità di competenza dei redditi (principio di competenza);
- scomputo dall'imposta relativa all'annualità nel quale le ritenute sono operate (principio di cassa).

Lo stesso principio si applica anche alle ritenute sui corrispettivi corrisposti dal condominio all'appaltatore (articolo 25-ter del Dpr 600/73) e alle ritenute operate dalla banca e dalle Poste sui bonifici di pagamento degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica (articolo 25 del Dl 78/2010) nei quali è stata operata la ritenuta dell'8 per cento.

Rimane, invece, confermato il principio per cui se le ritenute sono state

trattenute dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi 2017, quest'ultime possono essere scomutate solo dall'imposta relativa al periodo nel quale vengono operate.

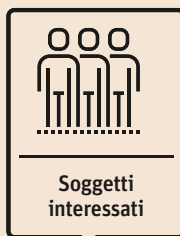
Nulla cambia anche per i professionisti, il cui criterio per cassa non ammette deroghe sulla modalità di scomputo delle ritenute, che deve avvenire al momento del pagamento del compenso.

La modifica non risolve, tuttavia, la questione del disallineamento temporale tra certificazione del sostituto di imposta (Cu) e dichiarazione dei redditi del soggetto sostituito. In caso di scomputo per competenza, infatti, mentre la dichiarazione del sostituto (chi subisce la ritenuta) riporta i redditi dell'esercizio con le relative ritenute scomutate per competenza, la dichiarazione del sostituto di imposta è sempre relativa all'anno solare in cui la ritenuta è operata.

Le opzioni

Il Dl 193/2016 ha introdotto alcune modifiche che riguardano l'opzione per il regime della trasparenza fiscale, per il consolidato fiscale (domestico e internazionale) e della Tonnage tax. Viene infatti sostituita la locuzione "mancato rinnovo", utilizzata dal legislatore nelle norme del Tuir in ambito dell'esercizio delle opzioni per i regimi fiscali citati, con il termine "revoca". Ciò significa che gli stessi regimi si intendono tacitamente prorogati oltre il termine naturale, a meno che non intervenga l'espressa revoca da parte del

7. LA DETRAZIONE DELLE RITENUTE



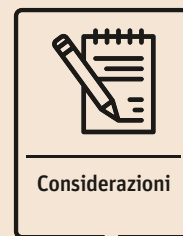
Imprese, agenti di commercio, intermediari, mediatori, ritenute su agevolazioni 65 e 50%, appalti condomini



Condizione: che la ritenuta sia stata operata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi

Soluzione 1: detrazione della ritenuta dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza del reddito

Soluzione 2: detrazione della ritenuta dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale la ritenuta è stata operata



Regola valevole anche per il passato (circolare 24/8/845 del 10 giugno 1983)

Resta il problema del disallineamento tra la certificazione del sostituto ed il contenuto della DR del percettore

soggetto interessato. In buona sostanza per i soggetti che vogliono proseguire per un altro triennio con il regime opzionale viene rimosso l'obbligo della comunicazione perché l'opzione si rinnova automaticamente e tacitamente. Bisogna invece prestare attenzione al momento in cui si intende uscire dal regime opzionale, al termine di durata. Per evitare il rinnovo automatico, la scelta va comunicata nel modello dichiarativo presentato nel corso del periodo d'imposta in cui si decide di revocare l'opzione.

Per la comunicazione della revoca il legislatore ha richiamato le stesse modalità e gli stessi termini previsti per l'esercizio dell'opzione. Nel quadro OP della dichiarazione dei redditi 2017 è stato introdotto il campo mediante il

8. LE OPZIONI

Cedolare secca	Immobili esteri	Regimi opzionali	Rettificative a favore	F24 privati
Nessuna decadenza dal regime fiscale agevolato nel caso di mancata comunicazione della proroga	Nessun obbligo di indicazione nel quadro RW se i dati sono invariati rispetto alla dichiarazione precedente. Resta l'obbligo di indicare i dati del versamento dell'IVIE	Trasparenza, consolidato fiscale, tonnage tax: dal 2017 automatico rinnovo alla scadenza. Obbligo di esplicitare la revoca (quadro OP) Errori sanabili con la «remissione in bonis» (articolo 2, comma 1, Dl16/2012)	Nuovo prospetto (DI) per evidenziare il credito da integrativa a favore. Eliminazione prospetto errori contabili (RS)	Possibile il pagamento con F24 cartaceo anche per importi superiori a 1.000 euro (salvo compensazioni)

quale esercitare la revoca.

A seguito delle modifiche introdotte dal decreto semplificazione (Dl 175/2014) per cui le opzioni vanno comunicate utilizzando la dichiarazione dei redditi, l'eventuale dimenticanza o difetto di comunicazione nei termini dell'opzione da parte del soggetto comporterebbe l'interruzione dei regimi opzionali. Prima del varo del collegato fiscale non era chiaro se l'inadempimento fosse in qualche modo sanabile.

Per il futuro il problema sembra risolto grazie a quanto stabilito dall'articolo 7-quater, comma 29 del Dl 193/2016 che prevede espressamente «...per l'esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di valenza

del regime opzionale resta fermo quanto stabilito dall'articolo 2, comma 1 del Dl16/2012» cosiddetta remissione in bonis.

La cedolare secca

Con le modifiche introdotte dal comma 24 dell'articolo 7-quater del Dl 193/2016, la mancata comunicazione della proroga del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per la cedolare secca, non determinerà più la revoca per l'opzione per la tassa piatta. Fino all'approvazione della disposizione in questione, per mantenere l'opzione per la cedolare secca dopo il compimento del primo quadriennio contrattuale, era obbligatorio confermare la scelta contestualmente alla comunicazione di proroga, pena il ritorno al regime di tassazione Irpef ordinario.

Con l'entrata in vigore della legge si potrà, invece, conservare la tassa piatta anche in questo caso, a condizione però che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con la volontà di avvalersi dello speciale regime di tassazione del reddito immobiliare. In tal senso, quindi, rileverà il fatto che quest'ultimo abbia continuato a corrispondere l'imposta sostitutiva dichiarando i redditi nel relativo quadro della dichiarazione dei redditi, osservando le regole previste per gli immobili locati a cedolare secca. La mancata comunicazione della proroga del contratto comporterà unicamente l'applicazione di una sanzione amministrativa.

La nuova disposizione prevede an-

che l'innalzamento della sanzione per la mancata comunicazione della risoluzione del contratto di locazione con cedolare secca, introdotta dal Dl 158/2015, originariamente pari a 67 euro o 35 euro, a seconda se il ritardo è o meno superiore a 30 giorni. Tale violazione è ora punita con l'applicazione di una sanzione più elevata pari a 100 oppure a 50 euro ma solo se il ritardo è contenuto nel limite di 30 giorni.

F24 sopra i mille euro

Cambiano le regole riguardanti l'obbligo di utilizzo del Modello F24 per i contribuenti senza partita Iva. Con la conversione in legge del decreto 193/2016, è consentito eseguire i versamenti d'imposta con il modello F24 cartaceo anche quando l'importo da versare (in assenza di compensazioni) è pari o superiore a 1.000 euro. In pratica in base alle nuove regole, per i soggetti privati si possono presentare le seguenti situazioni:

- i modelli F24 a saldo zero devono essere presentati esclusivamente utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online" dell'agenzia delle Entrate, attraverso i canali telematici Fisconline o Entratel, oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti avvalendosi del servizio "F24 cumulativo" (disciplinato da apposita convenzione con l'agenzia delle Entrate) e del servizio "F24 addebito unico" (provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate del 21 giugno 2007);

- i modelli F24 contenenti crediti utilizzati in compensazione, con saldo finale maggiore di zero, devono essere presentati esclusivamente per via telematica, mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, oppure mediante i servizi di internet banking messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l'Agenzia (banche, Poste italiane e agenti della riscossione, prestatori di servizi di pagamento);
- F24 senza la presenza di compensazioni e con saldo di qualsiasi importo (anche superiore a 1.000 euro) possono essere pagati anche allo sportello ricorrendo al modello cartaceo.

Si ricorda che, per i titolari di partita Iva, invece, nulla cambia rispetto al passato, poiché quest'ultimi in ogni caso rimangono obbligati alla presentazione del modello F24 telematico per pagare tributi e contributi.

Immobili esteri

Il comma 23, dell'articolo 7-quater, modificando il comma 3, dell'articolo 4 della legge 167/90, ha introdotto una nuova esclusione nella compilazione del quadro RW. Sono esonerati dall'obbligo di indicazione nel citato quadro, infatti, gli immobili per i quali non sono intervenute variazioni nel corso del periodo d'imposta. Rimane fermo l'obbligo di indicazione in dichiarazione dei versamenti relativi all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (Ivie).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



RIFERIMENTI NORMATIVI

Dpr 175/2014
Dpr 322/1998
articoli 5 e 5-bis
Tuir
articolo 15, comma 1,
lettera c) e c-bis)
Dpr 322/1998
articolo 4
Dm 164/1999
articolo 16
Dlgs 472/1997
articolo 13
Dpr 322/1998
articolo 4,
comma 6-quater;
Circolari 6/E/2015
e 12/E/2016

relatore



Dario
Deotto

«Correzioni» fiscali a maglie più larghe

*L'integrativa a favore del contribuente possibile entro i termini di decadenza dell'accertamento (anche per l'Iva)
Limiti variabili sulla compensazione in base a tipo di errori e tempi di presentazione*

Il ravvedimento operoso risulta oramai uno degli strumenti più rilevanti per assicurare la cosiddetta *compliance* fiscale. Questo spiega anche una serie di “ravvedimenti”, avvenuti con la circolare 42/E/2016 da parte della stessa amministrazione finanziaria, in relazione ad alcune discutibili prese di posizione del passato.

Altrettanto discutibili apparivano i pronunciamenti sulle dichiarazioni integrative a favore del contribuente. In passato, l'agenzia delle Entrate aveva più volte ritenuto che esistesse un unico termine “breve” per la presentazione delle integrazioni a favore del contribuente, ossia il termine per la presentazione della dichiarazione relativo al periodo d'imposta successivo, stabilito dal comma 8-bis dell'articolo 2 del

Dpr 322/1998 in vigore prima delle modifiche apportate dal Dl 193/2016. La norma consentiva esplicitamente di impiegare in compensazione il maggiore credito che emergeva dalla dichiarazione integrativa.

Tale previsione rappresentava, tuttavia, una tutela per l'amministrazione: essendo il credito derivante da una dichiarazione, compresa quella integrativa, in via di principio compensabile, la norma stabiliva semplicemente che soltanto il credito che emergeva dalla dichiarazione integrativa presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo potesse risultare compensabile; dopo tale termine, la compensazione non risultava possibile, ma era da ritenere che la dichiarazione integrativa a favore, comunque, potesse essere presentata nei termini decadenziali dell'accertamento.

L'orientamento dell'Agenzia è stato tuttavia confermato dalla sentenza delle Sezioni unite della Cassazione 13378/2016.

Interpretazione precedente

Le tesi espresse dall'Agenzia e dalla Cassazione non trovavano, però, riscontro normativo. L'articolo 2, comma 8 del Dpr 322/1998, infatti, già prima dell'intervento del Dl 193/2016, non distingueva affatto tra errori e omissioni a favore oppure a sfavore del contribuente, ma faceva riferimento a errori e omissioni in senso ampio.

Il fatto che la norma menzionasse

l'applicazione di sanzioni, non deve fuorviare: la formula «fatta salva l'applicazione delle sanzioni» stava a significare che si trattava di un fatto eventuale (tant'è che il nuovo testo derivante dalle modifiche apportate dal Dl 193/2016 continua a disporre «fatta salva l'applicazione delle sanzioni»).

Risultava sufficiente, inoltre, verificare la previsione dell'articolo 1, comma 640 della legge di Stabilità 2015, in merito al differimento dei termini di decadenza dell'attività accertativa. La norma non è altro che la "trasposizione" di quanto affermato dalle Entrate, nella circolare 31/E/2013, paragrafo 8.

La legge di Stabilità 2015 ("ritoccata" dal Dl 193/2016 stesso) ha stabilito lo "slittamento" dei termini di decadenza dell'azione di accertamento in presenza di dichiarazione integrativa sia a favore che a sfavore del contribuente. Eppure, il riferimento viene fatto alla sola previsione di cui all'articolo 2, comma 8, del Dpr 322/1998, confermando implicitamente che quest'ultima previsione disciplinava già in precedenza la dichiarazione integrativa a favore.

La lettura data sia dalle Entrate che dalla Cassazione, pertanto, non poteva "reggere" per molto. La disposizione contenuta nel comma 8-bis dell'articolo 2 del Dpr 322/1998 non poteva che costituire una species del più ampio genus delle dichiarazioni integrative disciplinate dall'articolo 2, comma 8, del Dpr 322/1998.

1. I NUOVI PRINCIPI PER LE INTEGRATIVE A FAVORE



Viene stabilito che la dichiarazione integrativa a favore può essere presentata entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento



Il credito che emerge da una dichiarazione integrativa a favore risulta in linea di principio compensabile

I recenti chiarimenti

Questa interpretazione è stata confermata dal DL 193/2016 che si può ritenere a tutti gli effetti, se non una norma interpretativa, una norma di “chiarificazione”. Infatti, il nuovo testo dell'articolo 2, comma 8, del Dpr 322/1998 (che vale per le dichiarazioni dei redditi, dell'Irap e dei sostituti d'imposta) conferma il principio secondo cui tale previsione rappresenta la norma generale in materia di dichiarazioni integrative, sia a favore che a sfavore del contribuente, le quali possono essere presentate entro i termini di decadenza dell'azione accertativa.

Il successivo comma 8-bis, inoltre, chiarisce ulteriormente il principio che il credito che emerge da una di-

chiarazione integrativa a favore del contribuente risulta in linea di principio compensabile (**slide 1**). Vengono, però, stabilite alcune “tutele” a favore dell'Agenzia.

Le tutele pro-Agenzia

Se la dichiarazione a favore viene presentata dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito che ne deriva può essere utilizzato in compensazione «per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa».

A questa limitazione non soggiace la dichiarazione integrativa a favore relativa alla correzione degli errori contabili di competenza. In sostanza, il credito che emerge da una dichiarazione integrativa a favore risulta immediatamente compensabile se deriva da una “integrativa” presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e quando si tratta di una “integrativa” relativa agli errori contabili sulla competenza temporale.

Negli altri casi il credito che ne emerge può essere utilizzato in compensazione per eseguire il pagamento di «debiti maturati a partire dal periodo di imposta successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa».

Va osservato che non deve trattarsi necessariamente di un debito d'imposta relativo al periodo d'imposta suc-

cessivo rispetto a quello di presentazione della dichiarazione integrativa. Ad esempio, il credito derivante dalla dichiarazione integrativa a favore presentata a fine 2016 in relazione all'annualità 2012 può essere utilizzato per "pagare" il saldo Irpef di Unico 2017 (relativo al periodo d'imposta 2016) (slide 2).

L'integrativa ai fini Iva

Il Dl 193/2016 è intervenuto anche sul testo dell'articolo 8 del Dpr 322/1998 che interessa le dichiarazioni integrative ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, introducendo i commi 6-bis e 6-ter, e in sede di conversione in legge i commi 6-quater e 6-quinquies.

Il comma 6-bis ricalca il disegno normativo contenuto nel nuovo comma 8 dell'articolo 2 del Dpr 322/1998 e, di fatto, stabilisce anche per l'Iva la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore o a sfavore del contribuente entro i termini di decadenza dell'accertamento.

Il successivo comma 6-ter dispone che il credito che emerge dalla dichiarazione integrativa a favore, presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, può:

- essere portato in detrazione, in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale;
- utilizzato in compensazione;
- se ricorrono i requisiti per la richiesta di rimborso, può essere chiesto a rimborso.

Nell'originaria stesura del testo del

2. LE LIMITAZIONI ALLA COMPENSAZIONE



Altrimenti

Il credito può essere utilizzato per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa

Dl 193/2016 le novità si esaurivano qui. Il credito che sarebbe emerso dalla dichiarazione integrativa inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo sarebbe stato, dunque, compensabile oppure scomputabile in detrazione in sede di liquidazione o di dichiarazione annuale (oppure richiesto a rimborso). Così che, spirato tale termine, il contribuente avrebbe dovuto presentare istanza di rimborso.

L'istanza di rimborso

Questa interpretazione, però, creava alcune contraddizioni interpretative. In primo luogo, si poneva per l'Iva l'annoso problema circa l'individuazione del termine per presentare l'istanza di

rimborso (se biennale o decennale). Inoltre, rispetto al fatto che l'istanza di rimborso non può certo essere utilizzata come "mezzo" per conseguire gli effetti derivanti dai fatti rappresentati nella dichiarazione integrativa, è stato determinante il riconoscimento della diversa "latitudine" dei due istituti. Infatti, la dichiarazione integrativa ha la stessa natura della dichiarazione originaria, cioè di "mezzo" attraverso il quale vengono comunicati all'amministrazione i fatti – o la qualificazione de-

originaria - ma vi è soltanto la rimozione degli "effetti" causati dagli elementi indicati originariamente nella stessa dichiarazione.

Tramite l'istanza di rimborso, non viene fornita, quindi, una nuova versione del presupposto impositivo – fatto che può avvenire solo mediante la presentazione di una nuova e successiva dichiarazione – ma viene semplicemente richiesto il rimborso di quanto versato in eccesso.

In sostanza, attraverso la dichiara-

In caso di integrativa i termini per l'azione di accertamento decorrono dal momento della sua presentazione in relazione ai soli elementi corretti

gli stessi – attraverso i quali si è giunti all'autoliquidazione del tributo. La dichiarazione tributaria rappresenta, in sostanza, il momento iniziale dell'attività di accertamento. Pertanto sembra corretto che, in presenza di dichiarazione integrativa, i termini di decadenza dell'azione di accertamento (limitatamente ai fatti oggetti della dichiarazione integrativa) decorrano dal momento di presentazione di quest'ultima.

L'istanza di rimborso, invece, è un atto di volontà diretto al riequilibrio della sfera patrimoniale del contribuente. Infatti, con l'istanza di rimborso non avviene la rimozione dei fatti comunicati con la dichiarazione originaria – tant'è che l'attività di controllo e di accertamento dell'amministrazione continua a fondarsi sulla dichiarazione

integrativa si allegano fatti nuovi o si riquilificano diversamente quelli originariamente dichiarati. Con l'istanza di rimborso, invece, i fatti rimangono quelli della dichiarazione originaria, ma si intende rimuoverne gli effetti.

L'istanza di rimborso risulta poi assolutamente ininfluenza ai fini dell'attività di controllo e di accertamento dell'amministrazione: l'istanza non fa in alcun modo "slittare" i termini di decadenza dell'accertamento. Non sembra razionale, dunque, ritenere che i due istituti (dichiarazione integrativa e istanza di rimborso) siano fungibili o che l'istanza di rimborso sia utilizzata come "mezzo" per conseguire gli effetti derivanti dalla presentazione della dichiarazione integrativa **(slide 3)**.

In sostanza, appariva del tutto illogi-

co il fatto che la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore portasse allo slittamento dei termini di decadenza dell'azione di accertamento, per agevolare i controlli dell'amministrazione, e poi che il contribuente dovesse presentare istanza di rimborso, con la possibilità che la stessa Agenzia lo negasse e che il contribuente, nonostante il differimento dei termini di accertamento, fosse costretto a coltivare la lite avanti al giudice tributario (con tempi ed esiti incerti).

Così, in sede di conversione in legge del decreto, è stato stabilito (comma 6-quater all'articolo 8 del Dpr 322/1998) che il credito che emerge da una dichiarazione integrativa a favore, presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può:

- 1 essere chiesto a rimborso laddove ricorrano, per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti per lo stesso
- 2 essere utilizzato in compensazione, per "eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa".

In sostanza, anche per l'Iva, è ammessa la possibilità di utilizzare in compensazione il credito emergente da una dichiarazione integrativa presentata oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, parificando la disposizione a quella prevista per imposte dirette, Irap e per i sostituti d'imposta.

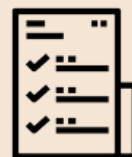
3. L'INTEGRATIVA A FAVORE E L'ISTANZA DI RIMBORSO



Non sono
istituti
alternativi



La dichiarazione
integrativa
risulta rilevante
per l'attività
di controllo
e di accertamento



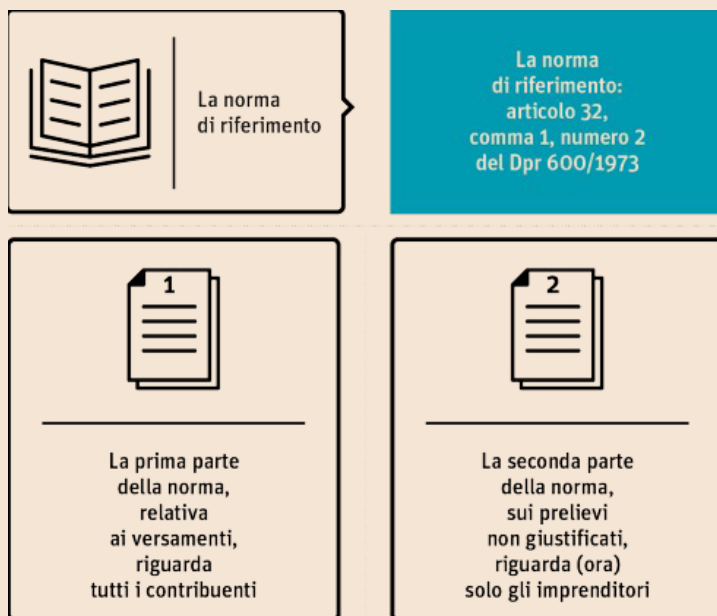
L'istanza
di rimborso
non ha alcuna
influenza
sull'attività
di controllo
e di accertamento

Termini di accertamento

Il decreto legge 193/2016 interviene anche per specificare meglio lo slittamento dei termini di decadenza dell'azione di accertamento in presenza di dichiarazione integrativa (sia a favore che a sfavore del contribuente). L'articolo 1, comma 640, della legge 190/2014 (legge di Stabilità 2015) ha affermato che, in caso di presentazione della dichiarazione integrativa, i termini di decadenza dell'azione di accertamento decorrono dal momento di presentazione della dichiarazione integrativa stessa.

La norma circoscriveva tale potestà di differimento «limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione».

4. LE DISPOSIZIONI SULLE INDAGINI FINANZIARIE



Questa previsione poteva determinare una serie di perplessità che, in particolare, avrebbero potuto limitare l'utilizzo delle dichiarazioni integrative da ravvedimento operoso.

Ora, per effetto delle modifiche apportate, si dispone chiaramente che lo slittamento dei termini di decadenza dell'azione di accertamento è circoscritto limitatamente «ai soli elementi» oggetto della dichiarazione integrativa.

Le indagini finanziarie

L'articolo 32, comma 1, numero 2 del Dpr 600/1973 stabilisce che i dati attinenti ai rapporti con gli intermediari finanziari «sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti

dagli articoli 38, 39, 40 e 41 del Dpr 600/1973, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito o che non hanno avuto rilevanza allo stesso fine». Questa prima parte della norma, che si riferisce ai versamenti non giustificati, riguarda tutti i contribuenti, dai lavoratori dipendenti ai professionisti (**slide 4**).

Questo in considerazione del riferimento al “reddito”, senza alcuna distinzione, e agli accertamenti che riguardano sia persone fisiche che non svolgono attività economiche (articoli 38 e 41 del Dpr 600/1973) sia imprenditori e autonomi (articoli 39 e 40 dello stesso decreto). Peraltro, per imprese e professionisti vi è una norma simile per l'Iva (articolo 51 Dpr 633/1972 - non toccata assolutamente dal decreto fiscale 193/2016).

I prelievi non giustificati

Nell'articolo 32, comma 1, numero 2 del Dpr 600/1973 vi è poi una specifica previsione riguardante i prelevamenti non giustificati. Prima delle modifiche la disposizione prevedeva: «alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni».

Si trattava di una previsione non proprio chiara, la quale tuttavia intendeva

significare che se un imprenditore o un professionista effettua dei prelievi e non è in grado di indicare il beneficiario, si può ritenere che abbia acquistato in nero per rivendere altrettanto in nero. Se la norma poteva avere un senso negli anni in cui è nata (1982, abolizione del segreto bancario), e solo per gli imprenditori, è stata poi trasformata negli anni in una sorta di “bancomat presuntivo”. Tant’è che ne sono stati interessati successivamente (legge 311/2004) anche i professionisti.

Su questo punto è intervenuta la Corte costituzionale, con la sentenza 228/2014, la quale ha stabilito l’illegittimità costituzionale della previsione relativa ai “compensi” e, quindi, la non applicabilità della previsione dei prelievi non giustificati agli esercenti un’arte o una professione.

La Cassazione, però, in alcune sentenze (23041/2015 e le 12779, 12781 e 16440 del 2016) alla luce della pronuncia 228/2014 della Consulta, ha stabilito che per i professionisti non trova applicazione, non soltanto la previsione sui prelievi non giustificati, ma anche quella sui versamenti (non giustificati).

Si tratta, però, di un evidente errore: la Corte costituzionale si è pronunciata soltanto sull’illegittimità della previsione legata ai prelievi dei professionisti e non su quella dei versamenti. Non avrebbe senso togliere l’applicazione della previsione sui versamenti non giustificati al professionista e non, ad esempio, al dipendente o al pensionato.

Così, in sede di conversione del Dl 193/2016 (legge 225/2016), sono state

eliminate le parole “o compensi”, che è una sorta di atto dovuto, alla luce della sentenza della Consulta. Viene in questo modo sancito anche ex lege l’inapplicabilità della previsione dei prelievi non giustificati ai professionisti.

Sempre per i prelievi (che a questo punto riguardano solo gli imprenditori) vengono ora fissati dei limiti quantitativi. Solamente quelli che risultano superiori a mille euro giornalieri, e comunque ad 5mila euro mensili, possono eventualmente essere considerati ricavi non dichiarati.

Niente rilievi ai professionisti sui prelievi non giustificati Per gli imprenditori soglia di mille euro giornalieri e 5mila euro mensili

Gli effetti legali

Questa previsione deve essere considerata al di là del dato testuale, in quanto risulta confermativa della tesi che le norme prima riportate in materia di indagini finanziarie (sia quelle riguardanti i versamenti non giustificati che i prelievi) altro non sono che disposizioni riguardanti l’attività istruttoria, e non quella di accertamento.

Infatti, se si trattasse di presunzione legale (come l’Agenzia e la prevalente giurisprudenza della Cassazione affermano), la prova contraria che il contribuente dovrebbe dare è sul fatto pre-

sunto (visto che le presunzioni legali invertono l'onere probatorio).

Sui prelievi, ad esempio, la norma “chiede” al contribuente di fornire indicazione del beneficiario. Questo, però, non può risultare il fatto presunto, visto che quest'ultimo è dato dall'eventuale ricavo non dichiarato. Quindi, il fatto che la norma chieda la dimostrazione del beneficiario non può farla considerare presunzione legale.

In secondo luogo, va rilevato che la

l'accertamento. Tant'è che la stessa norma afferma che le operazioni relative alle indagini finanziarie sono poste a base di specifiche norme di accertamento: quelle degli articoli da 38 a 41 del Dpr 600/1973.

Ora, se si circoscrive l'analisi su imprese e professionisti, le norme interessate sono quelle dell'articolo 39 e 40 del Dpr 600/1973, dove non si riviene alcuna presunzione legale. In sostanza, la norma dell'articolo 32 del Dpr

Dalle indagini finanziarie non deriva alcuna presunzione legale: l'ufficio deve effettuare una verifica analitica o provare la «gravità»

norma utilizza la locuzione che le operazioni (sia i versamenti che i prelievi) sono “poste a base” delle rettifiche. Il che significa proprio la volontà di evitare la trasformazione degli elementi raccolti nell'attività istruttoria in prove automatiche di evasione. Porre a base è sicuramente molto diverso dal «si presume», dal «si considera», locuzioni normalmente previste per le presunzioni legali.

Inoltre va ricordato che disposizioni sulle presunzioni (sia legali che semplici) di evasione possono essere contenute soltanto in norme disciplinanti l'attività di accertamento. Quella dell'articolo 32 del Dpr 600/1973, invece, non è affatto una norma di accertamento, in quanto si tratta di una norma che disciplina l'attività istruttoria, un qualcosa, in sostanza, che sta prima rispetto al-

600/1973 vuole stabilire semplicemente che i risultati dell'attività istruttoria vanno canalizzati, per imprenditori e professionisti, negli accertamenti dell'articolo 39 (e 40) del Dpr 600/1973.

Pertanto, sulla base di quest'ultima norma, si ricava che:

- ❶ l'ufficio effettua una rettifica analitica in presenza di elementi certi (ad esempio, versamenti sul conto di assegni intestati)
- ❷ oppure si tratta di presunzioni semplici, con onere probatorio che incombe sull'ufficio, il quale deve rispettare i parametri di gravità, precisione e concordanza (se non si tratta di ipotesi ricadenti nell'accertamento induttivo cosiddetto “puro”, di cui all'articolo 39, comma 2, dello stesso Dpr 600/1973).

La “prova provata” che non si tratti di presunzione legale si ha poi con i nuovi

limiti quantitativi sui prelievi di mille euro giornalieri, e comunque di 5 mila euro mensili. È chiaro che un limite quantitativo di tal genere non può riguardare una presunzione di legge. Sarebbe irragionevole oltretutto non sintomatica di capacità contributiva e, quindi, illegittima: per un ricco imprenditore prelevare 5 mila euro al mese può essere poco e niente, mentre può essere un importo elevato per un piccolo imprenditore.

Un ultimo aspetto va segnalato circa l'eventuale retroattività delle nuove disposizioni: trattandosi di disposizioni disciplinanti semplicemente l'attività istruttoria e non quella di accertamento, le stesse non possono avere alcuna efficacia retroattiva (slide 5).

*© RIPRODUZIONE RISERVATA

5. L'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA



Le nuove disposizioni del DI 193/2016 non possono avere effetto retroattivo



Le norme dell'articolo 32 del Dpr 600/1973 riguardano l'attività istruttoria



RIFERIMENTI NORMATIVI

Circolare
42/E/2016
e 31/E/2013

DI 193/2016
convertito dalla
legge 225/2016

Dpr 600/1973
artt. 32 e seguenti
Legge 190/2014
art. 1, comma 640

Cassazione
13378/2016

Dpr 322/1998
artt. 2 e seguenti

relatore



Marco
Piazza

Nuova voluntary con vecchi dubbi

La seconda edizione della procedura di collaborazione volontaria soffre ancora di alcuni nodi già emersi nella prima «finestra», ad esempio per i soci e le strutture estere

Ci si chiede spesso cosa sia cambiato negli ultimi due anni tanto da convincere chi non ha fruito della prima edizione della «collaborazione volontaria» a rispondere alla seconda chiamata, la «voluntary bis». Molti hanno, in realtà, già sperimentato la velocità con cui gli intermediari finanziari esteri cambiano atteggiamento nei confronti dei clienti con problemi fiscali. Alcuni di quelli che hanno ritenuto di risolvere il problema cambiando tempestivamente residenza sono incerti sul fatto che l'espatrio sia stato "effettivo".

Ma l'aspetto più delicato riguarda la tenuta delle strutture create all'estero (trust, fondazioni, catene societarie) per occultare l'effettiva titolarità del

patrimonio italiano ed estero.

Si sta avviando, infatti, una rete internazionale di scambi d'informazione automatici (il Crs, *Common reporting standard*) capace di risalire ai possessori in ultima istanza delle società, e dei patrimoni in trust o in simili entità. Parallelamente aumenta il numero dei paradisi fiscali disponibili a consentire un adeguato scambio d'informazioni su richiesta superando anche il segreto bancario.

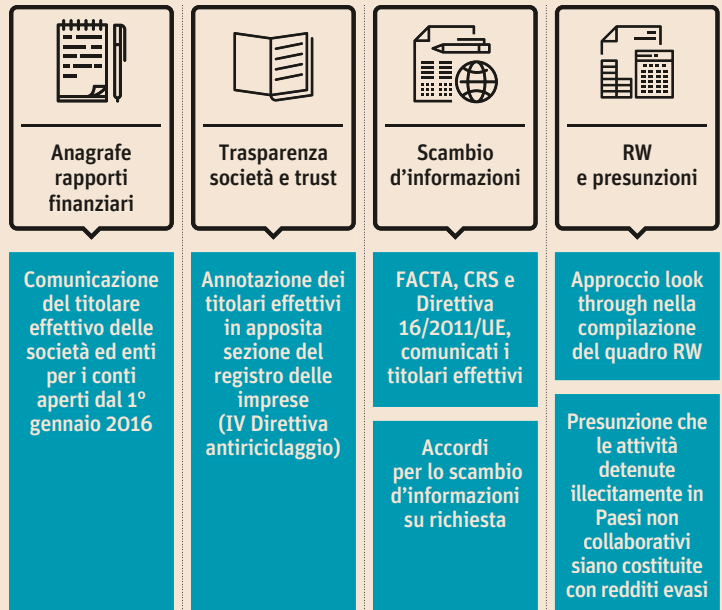
Anche la normativa nazionale si sta rafforzando in questa direzione. Ad esempio, nell'Anagrafe dei rapporti finanziari confluiscono i dati dei titolari effettivi dei conti correnti, depositi e altri rapporti aperti dal 1° gennaio 2016; lo schema di decreto legislativo di attuazione della IV Direttiva antiriciclaggio prescrive che i titolari effettivi di società, trust e altre simili entità risultino in un'apposita sezione del Registro delle imprese accessibile al fisco. Inoltre viene disposto che, qualora non si riesca ad individuare il titolare effettivo, questo coincide con gli amministratori della società.

Si tratta di una serie di norme che, combinate fra loro, sono certamente idonee a svelare i fenomeni di estero-vestizione e di interposizione fittizia.

Gli aspetti irrisolti

Purtroppo, però, per molti il mancato accesso alla prima voluntary disclosure non è derivato dalla volontà di rimanere in "clandestinità", ma dalla mancanza di chiarezza su alcune

1. IL NUOVO SCENARIO: «FARO» SUI TITOLARI EFFETTIVI

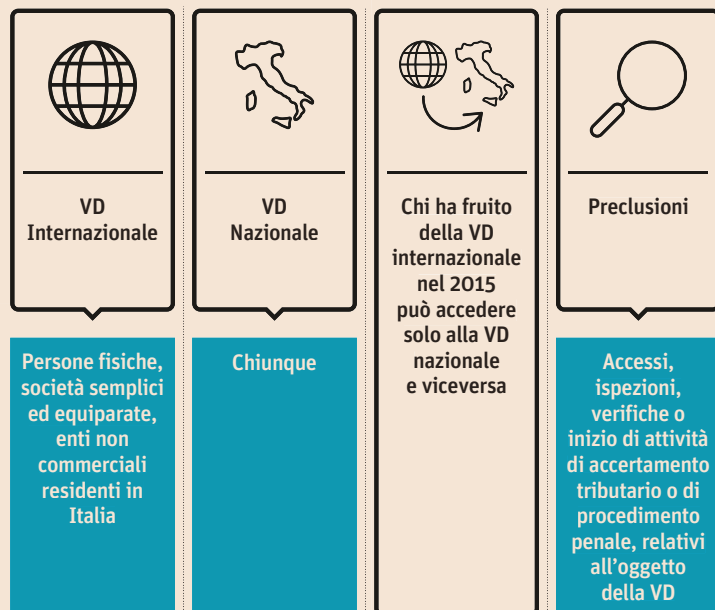


questioni di fondo della procedura.

In particolare, la necessità di coinvolgere altre persone, individuate come «soggetti collegati»; il trattamento fiscale dei prelievi non giustificati; l'atteggiamento restrittivo della prassi amministrativa riguardo all'applicazione delle norme che consentono di evitare le doppie imposizioni (scomputo dell'euroritenuta, tax credit, riporto delle minusvalenze).

Se si vuole rimuovere l'ostacolo, è necessario che la legge chiarisca che le informazioni da fornire nella relazione d'accompagnamento non sono maggiori di quelle che l'agenzia delle Entrate potrebbe ricavare utilizzando i poteri d'accertamento anche presuntivo conferitigli dalle norme d'ac-

2. SOGGETTI INTERESSATI ALLA VOLUNTARY BIS



certamento. Così che sia chiaro che l'imprenditore che ha effettuato prelievi non giustificati abbia solo l'onere di indicare l'eventuale beneficiario delle somme prelevate, per evitare la tassazione del prelievo, ma non l'obbligo, a pena di invalidità della procedura. Sono peraltro indicazioni già desumibili da note interne dell'agenzia delle Entrate, e per lo più – ma non sempre – già applicate dagli uffici.

Un altro ostacolo che riguarda soprattutto la collaborazione volontaria nazionale è costituito dalle incertezze sulla disponibilità degli uffici a dare rimedio alle forme di doppia imposizione nel caso in cui la voluntary nazionale della società sia combinata con quella internazionale dei soci. Di norma si presume che i soci

abbiano incassato i redditi non dichiarati dalla società. Ma questo presuppone che il reddito tassato in capo al socio sia trattato come «utile», il che significa che la relativa tassazione dovrebbe essere applicata sull'importo emerso in capo alla società e indicato nella voluntary nazionale al netto delle imposte (Ires e Irap) da essa pagate. È questa la soluzione adottata dalla gran parte degli Uffici, alla condizione ovviamente che il socio riversi alla società le imposte dovute da quest'ultima.

L'ambito soggettivo

La procedura di collaborazione volontaria, per questa seconda edizione della voluntary disclosure, può essere utilizzata:

- sia per far emergere attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero in violazione degli obblighi di compilazione del quadro RW (la «voluntary internazionale»)
- sia per sanare le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap, dell'Iva e dei sostituti di imposta, anche da parte dei contribuenti che non hanno detenuto illegittimamente attività all'estero (la «voluntary nazionale» o «domestica»).

Le due procedure sono totalmente svincolate l'una dall'altra. È possibile accedere solo alla voluntary internazionale, oppure solo alla voluntary nazionale, oppure a entrambe. Inoltre, chi si sia già avvalso nella precedente edizione della procedura inter-

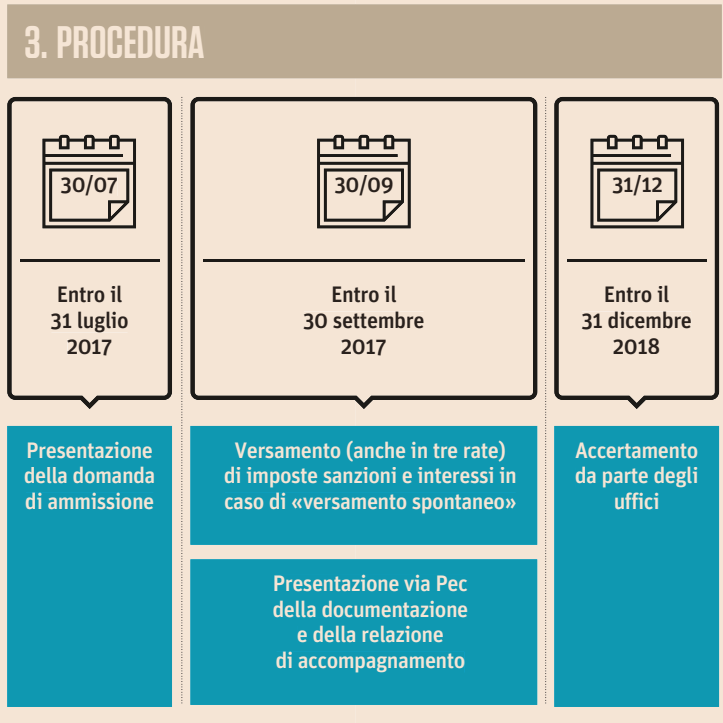
nazionale, può accedere alla voluntary nazionale e viceversa. Ciò che è vietato è reiterare la stessa tipologia di istanza.

Gli adempimenti

Per accedere alla procedura di collaborazione volontaria, i contribuenti devono presentare l'istanza di ammissione entro il 31 luglio 2017 e inviare la relazione di accompagnamento contenente le informazioni e la documentazione di supporto entro il 30 settembre 2017. Una delle novità introdotte dal decreto legge 193 del 2016 (il «decreto fiscale») è la possibilità per il contribuente di provvedere spontaneamente al versamento in unica soluzione di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni in base all'istanza, entro il 30 settembre 2017.

I periodi di imposta regolarizzabili con la procedura si estendono, rispetto alla prima voluntary disclosure, al 2014 e 2015.

Ricordiamo che, in luogo della determinazione analitica dei rendimenti, è possibile calcolare gli stessi applicando la misura percentuale del 5% al valore complessivo della loro consistenza alla fine dell'anno e determinare l'ammontare corrispondente all'imposta da versare, utilizzando l'aliquota del 27 per cento. Questa facoltà è ammessa solo nei casi in cui la media delle consistenze di tali attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione vo-



lontaria non ecceda il valore di 2 milioni di euro.

Nell'ambito della voluntary nazionale viene codificata una procedura "rafforzata" – già operante nella prassi – nel caso in cui si faccia emergere contante o «valori al portatore». Tramontata l'ipotesi di consentire un pagamento forfettario "agevolato" per questo genere di regolarizzazione, sono rimasti solo alcuni oneri aggiuntivi: dichiarazione che l'origine dei valori non deriva da reati diversi da quelli tributari; apertura alla presenza di un notaio delle cassette di sicurezza; deposito dei valori su una relazione vincolata presso intermediari abilitati.

Manca una definizione di valori al portatore. Può trattarsi, in primo luogo

4. I PERIODI ACCERTABILI

	Quadro RW	Imposte
Non Black list e Black list con scambio e rimpatrio(*) o waiver	2009 - 2015	2010 - 2015 (dal 2009 in caso di omessa dichiarazione)
Black list con scambio e senza rimpatrio (*) o waiver	2004 - 2015	2006 - 2015 (dal 2004 in caso di omessa dichiarazione)
Altre Black list	2004 - 2015	2006 - 2015 (dal 2004 in caso di omessa dichiarazione)

(*) Rimpatrio giuridico o materiale in Italia; trasferimento in Stati Ue o trasferimento in Stati Ocse con scambio d'informazioni

go, di azioni, obbligazioni o altri prodotti finanziari non nominativi, di metalli preziosi in lingotti o monetati, ma è evidente che se si tratta di titoli o valori che pur essendo al portatore sono stati depositati in relazioni bancarie, e quindi sono “tracciabili” attraverso gli estratti conto degli intermediari esteri, di fatto è come se fossero nominativi e quindi non sia necessario che siano depositati presso intermediari abilitati. Se poi, per «valori» si intendono anche gli investimenti in beni diversi dalle attività finanziarie (mobili, gioielli, opere d'arte ecc.) non resterebbe altra scelta se non l'affidamento in «amministrazione senza possesso» a una fiduciaria italiana, secondo il contratto quadro elaborato da Assofiduciaria.

Un'ulteriore novità rispetto alla prima edizione della voluntary consiste nel consentire ai contribuenti di includere nella relazione di accompagnamento da presentare entro il 30 settembre i dati del quadro RW e quelli reddituali relativi al 2016 e alla frazione di periodo d'imposta 2017 antecedente alla presentazione della richiesta di ammissione (da effettuare entro il 31 luglio 2017) limitatamente, però, alle sole attività detenute all'estero oggetto della procedura.

In tal caso, la norma prevede che i contribuenti provvedano spontaneamente al versamento in unica soluzione, entro il 30 settembre 2017 delle imposte, delle eventuali sanzioni – ridotte alle misure stabilite per il ravvedimento operoso – e degli interessi, per il 2016 e per la frazione del 2017.

Integrando la relazione di accompagnamento si può evitare di indicare le stesse attività nella dichiarazione dei redditi, con riferimento sia al monitoraggio fiscale sia ai quadri reddituali.

I periodi d'imposta

Ricordiamo che i termini d'accertamento sono raddoppiati in relazione alle attività detenute nei Paesi black list di cui ai Dm 4 maggio 1999 (black list persone fisiche) e 21 novembre 2001 (black list Cfc).

Ai soli fini della collaborazione volontaria, tuttavia, il raddoppio non opera se le attività erano detenute in Paesi che abbiano con l'Italia un accordo per l'efficace scambio

d'informazioni:

- entrato in vigore entro il 24 ottobre 2016, come per Cipro, Corea del Sud, Ecuador, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra, giurisdizione (*bailliwick*) di Guernsey con Guernsey, Herm e Alderney, Hong Kong, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Cook, Jersey, Libano, Lussemburgo, Malaysia, Malta, Maurizio, Oman, San Marino, Singapore, Svizzera, Taiwan;
- o firmato entro il 2 marzo 2015, come per Monaco e Liechtenstein.

Per non subire il raddoppio dei termini di accertamento, però, le attività devono essere rimpatriate in Italia (anche mediante amministrazione fiduciaria con o senza intestazione) o in Stati Ue o See oppure in Paesi dell'Ocse che non hanno posto riserve alla possibilità di scambiare informazioni bancarie oppure il contribuente deve aver rilasciato il waiver all'intermediario finanziario estero.

In realtà, le istruzioni al modello di richiesta di accesso alla procedura sembrano più favorevoli al contribuente di quanto non sia la legge. Secondo le istruzioni, infatti, la neutralizzazione del raddoppio dei termini d'accertamento opera anche per i Paesi il cui accordo sia stato stipulato entro il 24 ottobre 2016, anche se non ancora entrato in vigore a tale data. Potrebbe quindi riguardare anche Andorra, Barbados, Bermuda, Costa Rica e Panama. Vi sono, poi, Stati che – pur non avendo con l'Italia accordi per lo scambio d'informazioni su richiesta, conformi all'articolo 26 del modello Ocse – aderiscono alla Con-

5. LE SANZIONI MINIME CON SCONTO VOLUNTARY

	Quadro RW	Imposte (sconto 25%)
Non Black list e Black list con scambio e rimpatrio o waiver	1,5% (sconto 50%)	100%: sanzione base del 100% aumentata di 1/3 e «scontata» del 25% (120% se ammessa dichiarazione)
Black list con scambio e senza rimpatrio o waiver	2,25% (sconto 25%)	
Altre Black list	3,75% fino al 2007 4,5% dal 2008 (sconto 25%)	100% fino al 2007, 150% dal 2008 (120% e 180% se omessa dichiarazione)

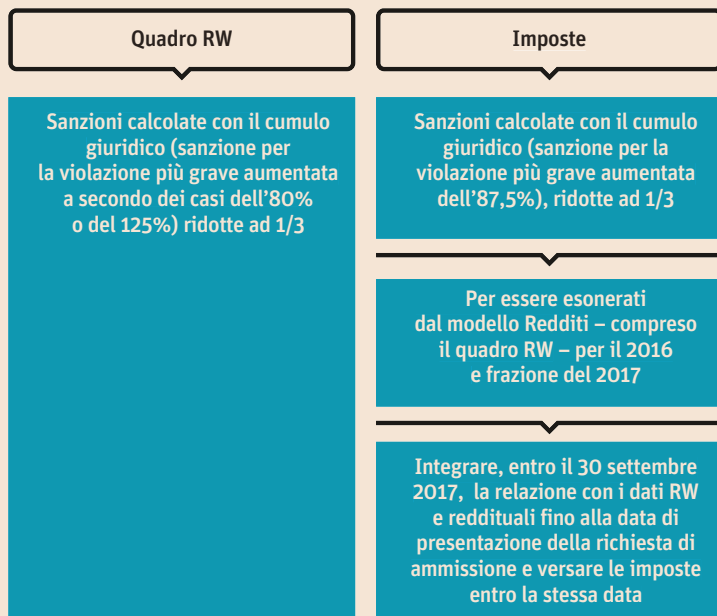
(*) In mancanza di versamento spontaneo entro il 30 settembre 2017, lo sconto del 50% diventa del 40% e quello del 25% diventa del 15%

venzione di Strasburgo sull'assistenza amministrativa in materia fiscale: Anguilla, Antille Olandesi, Aruba, Belize, Isole Vergini Britanniche, Monserrat, Seychelles, Turks e Caicos. Come tali, figurano nella nuova white list italiana (Dm 4 settembre 1996) che comprende anche (si veda la circolare 23/E del 2002, paragrafo 1) «Paesi che, in assenza di una Convenzione, assicurino comunque un sistema di scambi di informazioni, anche attraverso la stipula di accordi nel campo dell'assistenza amministrativa fra autorità fiscali».

Sanzioni minime

Premesso che le istruzioni alla modulistica hanno chiarito che le sanzioni

6. SANZIONI DEFINITE CON IL VERSAMENTO SPONTANEO



base applicabili sono quelle vigenti fino al 31 dicembre 2015 e non si applica il favor rei, le particolarità della procedura per quanto riguarda il calcolo delle sanzioni sono le seguenti:

- ❶ se le attività erano detenute in Stati non black list o black list con scambio di informazioni le sanzioni minime per le violazioni relative al quadro RW sono pari al 3% anziché al 5% fino al 2007 e al 6% dal 2008 al 2015; inoltre non si applica il raddoppio delle sanzioni per l'evasione delle imposte sui redditi;
- ❷ la sanzione minima viene ridotta di un quarto e, se le attività sono rimpatriate in Italia, trasferite in uno Stato Ue o See o Ocse con scambio d'informazioni oppure se il contribuente rilascia il waiver all'intermediario este-

ro, la sanzione minima per il quadro RW viene ridotta del 50% anziché di un quarto.

Versamento spontaneo

Una delle novità previste per il contribuente dal decreto legge 193 del 2016 è quella di poter autoliquidare le somme dovute (tributi evasi, interessi, sanzioni). La nuova procedura impatta direttamente sulla misura delle sanzioni. L'autoliquidazione, se da un lato è volta ad alleggerire il lavoro dell'agenzia delle Entrate e ad anticipare la riscossione delle somme dovute, dall'altro comporta un maggior onere in capo al contribuente per poter ottenere una misura sanzionatoria più favorevole.

Il versamento spontaneo deve essere eseguito entro il 30 settembre 2017 (anche in tre rate mensili, la prima delle quali entro il 30 settembre).

Va evidenziato che nella precedente edizione della collaborazione volontaria non vi è stato un comportamento uniforme da parte degli uffici nella qualificazione dei redditi e delle relative imposte e nell'applicazione delle sanzioni.

È quindi necessario che l'amministrazione centrale, sulla base delle esperienze dello scorso anno, dirami in forma ufficiale (non attraverso note interne) criteri interpretativi uniformi e continui l'opera, già intrapresa con successo nella scorsa edizione, di "ascolto preventivo" delle richieste di chiarimento degli operatori.

È auspicabile, inoltre, che i contri-

buenti siano messi in condizione di effettuare l'autoliquidazione senza commettere errori dovuti semplicemente all'incertezza delle modalità di calcolo delle sanzioni (e anche degli interessi).

A tal fine, l'amministrazione finanziaria potrebbe, per esempio, mettere a disposizione degli interessati il software necessario per effettuare i conteggi.

Se non si opta per il versamento spontaneo, la riduzione delle sanzioni minime è meno favorevole: quella del 50% si abbassa al 40% e quella di un quarto si abbassa al 15 per cento.

In caso di autoliquidazione, la definizione delle sanzioni avviene come segue:

1 per le violazioni sul monitoraggio fiscale si procede prima al calcolo della sanzione con il «cumulo giuridico»: sanzione per la violazione più grave aumentata dell'80% (secondo alcuni uffici del 125%, se le attività sono state detenute in Stati a cui si applicano diversi regimi sanzionatori). Poi si riduce tale importo ad un terzo.

2 per le imposte sui redditi, le imposte sostitutive, le addizionali, il contributo di solidarietà, l'Iva, l'Irap, le ritenute, l'Ivie, l'Ivafe e i contributi si procede al calcolo della sanzione con il «cumulo giuridico», ma solo per la progressione nell'ambito dello stesso tributo (ad esempio, per omessa fatturazione e infedele dichiarazione Iva) e non per più tributi e per più anni: sanzione per la violazione più grave aumentata di un quarto. Poi si riduce tale importo a un sesto.

7. VERSAMENTO SPONTANEO INSUFFICIENTE

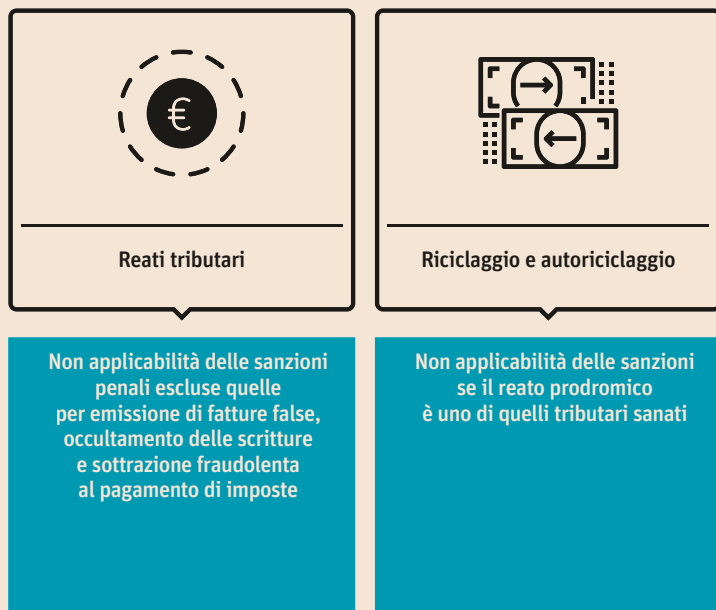
Sconto sanzioni			Maggiorazione	
Lo sconto del 50% è ridotto al 40% Lo sconto del 25% è ridotto al 15%	Se la differenza riferita a imposte e sanzioni relative ad attività finanziarie è	> 10%		del 10%
		≤ 10%		del 3%
	Se la differenza riferita ad altre imposte è	> 30%		del 10%
		≤ 30%		del 3%

Versamento insufficiente

Se i contribuenti provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute, ma in misura insufficiente, l'agenzia delle Entrate liquida le sanzioni applicando le medesime misure previste in caso di mancata liquidazione da parte del contribuente. All'applicazione delle sanzioni meno favorevoli si aggiunge, in tal caso, una maggiorazione che varia a seconda dell'errore commesso in sede di versamento spontaneo da parte del contribuente.

In particolare, l'Agenzia provvede al recupero delle somme ancora dovute non solo aumentando le sanzioni come se non ci fosse stata l'autoliquidazione, ma anche applicando una

8. ULTERIORI EFFETTI



maggiorazione graduata a seconda dello scostamento rilevato:

- ❶ maggiorazione del 10% delle ulteriori somme da versare se la differenza tra quanto versato dal contribuente e quanto dovuto a seguito di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate è superiore:
 - al 10% delle somme da versare in relazione a redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva e alle sanzioni, incluse quelle sul quadro RW
 - o al 30% delle somme da versare in relazione ad altre tipologie di redditi (affitti, compensi, proventi derivanti da fondi comuni extra Ue ecc.);
- ❷ maggiorazione del 3% delle ulteriori somme da versare se lo scosta-

mento è inferiore.

Il meccanismo di calcolo delle sanzioni in caso di carente autoliquidazione è difficilmente comprensibile. Prima di tutto dovrebbe essere chiarito se il superamento delle soglie del 10% o del 30% debba essere verificato anno per anno o complessivamente. Inoltre, letteralmente sembrerebbe che sulle somme ancora dovute (imposte, interessi e sanzioni) non solo si applichino le maggiorazioni sopra illustrate ma non operi in misura piena l'abbattimento dei minimi edittali i quali sarebbero ridotti al 60% anziché al 50% per il quadro RW e all'85% anziché al 75% per i redditi. Il che comporta notevoli difficoltà di calcolo anche perché gli errori di liquidazione potrebbero essere relativi solo alle sanzioni e non anche alle imposte, per cui non si saprebbe come applicare le percentuali del 60% e dell'85 per cento.

L'interpretazione più razionale sembra essere la seguente:

- se sono state dichiarate minori imposte, sulle sanzioni relative alle ulteriori imposte dovute si applica la riduzione dell'85% invece di quella del 75% e la maggiorazione graduata;
- se sono stati commessi errori solo nel calcolo delle sanzioni si deve ulteriormente distinguere l'errore nel calcolo del minimo edittale dall'errore nell'applicazione delle riduzioni previste dalla collaborazione volontaria (50% o 75%). Nel primo caso, sulle maggiori sanzioni dovute dovrebbero applicarsi le riduzioni del 60% o dell'85% (anziché 50% e 75%) oltre alla

maggiorazione graduata; nel secondo caso si dovrebbe applicare solo la maggiorazione graduata.

Inoltre, non è chiaro come si applicano le soglie in caso di errore che riguarda solo la determinazione delle sanzioni relative al quadro RW. Se, ad esempio, nel quadro RW sono stati indicati erroneamente sia i valori relati-

tribuenti provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute in misura superiore alle somme da versare, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione. In concreto, però, dovrebbe essere consentito di compensare le eventuali somme versate in eccesso per una o più annualità con

La facoltà di effettuare un versamento spontaneo è più vantaggiosa per chi aderisce ma è soggetta a rischi di maggiori sanzioni in caso di errore

vi ad attività suscettibili di determinare redditi soggetti ad imposte sostitutive, sia attività suscettibili di produrre redditi soggetti all'Irpef, ci si chiede se debbano essere applicate soglie differenziate (al 10% per le prime e al 30% per le seconde). Risolto questo problema, occorre poi vedere se nella verifica della soglia del 10% si debbano cumulare gli errori relativi al quadro RW con quelle relative ai redditi soggetti alle imposte sostitutive, o ritenute alla fonte a titolo di imposta.

Per i soggetti che scelgono l'autoliquidazione il quadro RW è senz'altro l'aspetto più delicato, dato che non è mai stato chiaro come dovesse essere redatto: alcuni uffici hanno liquidato le sanzioni sulla situazione patrimoniale al termine del periodo di imposta, altri hanno rideterminato i costi Lifo, in altri casi ci sono state incertezze anche su cambi applicabili e così via.

Viene, inoltre, previsto che se i con-

quelle eventualmente accertate dagli Uffici in sede di liquidazione della voluntary. Dovrebbe essere anche possibile, in questo caso attenuare la maggiorazione graduata.

Il piano penale

Uno degli aspetti di maggior rilievo della collaborazione volontaria (che può rendere la procedura preferibile rispetto al ravvedimento operoso) è che il suo perfezionamento esclude la punibilità per quasi tutti i delitti di carattere tributario fatta eccezione per quelli di emissione di fatture false, occultamento delle scritture contabili e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Inoltre è esclusa la punibilità delle condotte di riciclaggio e autoriciclaggio commesse in relazione ai delitti di carattere tributario resi non punibili dalla voluntary stessa.



RIFERIMENTI NORMATIVI

DI 193/2016
articolo 7

Dm 4 maggio 1999
Dm 21 novembre 2001
Dm 4 settembre 1996

© RIPRODUZIONE RISERVATA

relatore



Franco
Roscini Vitali

La rivoluzione dei bilanci

Dall'esercizio 2016 si applicano le indicazioni Ue recepite dal decreto legislativo 139: debutta la categoria delle micro-impresе, cambiano le regole nella rilevazione di numerose voci

Il decreto legislativo 139/15, che ha recepito la direttiva contabile 34/13, ha modificato numerose disposizioni relative alla redazione del bilancio contenute nel Codice civile e nel decreto legislativo 127/91, relativo al bilancio consolidato: le nuove norme sono in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari che hanno inizio a partire da tale data.

L'articolo 12, comma 3, del decreto 139/15 dispone che l'Organismo italiano di contabilità (Oic) aggiorni i principi contabili nazionali sulla base delle disposizioni contenute nel decreto legislativo e delle conseguenti modifiche apportate al Codice civile e al decreto legislativo 127/91.

La relazione rammenta che l'Oic è il

soggetto istituzionalmente preposto a fornire supporto sia al Parlamento sia agli organi governativi nel processo di formazione della normativa e della regolamentazione contabile, compresa l'elaborazione dei principi contabili.

Inoltre, la relazione precisa che i principi contabili saranno di particolare utilità nella prima applicazione delle nuove disposizioni. Inoltre, ai principi contabili occorrerà fare riferimento per la declinazione pratica, compresa la descrizione delle possibili casistiche, di alcune norme di carattere generale, riferite ad esempio ai principi di rilevanza e della sostanza economica: medesimo discorso per l'applicazione di aspetti specifici di carattere tecnico riguardanti, per esempio, operazioni di copertura, costo ammortizzato e attualizzazione.

L'Oic ha aggiornato i principi contabili nazionali relativi alla redazione del bilancio e manca solo l'Oic 11 «Bilancio di esercizio – Finalità e postulati».




Tre categorie di bilanci

L'intento della direttiva 34/13 si può sintetizzare in questo modo:

- semplificazione per le imprese di minori dimensioni;
- obblighi aggiuntivi per quelle di dimensioni maggiori.

Il legislatore nazionale, con il decreto 139/15, tiene conto dell'intento del legislatore comunitario e, tra l'altro, introduce nel nostro ordinamento il nuovo articolo 2435-ter che regola-

1. LE IMPRESE

	Ricavi	Attivo	Dipendenti
 Micro imprese	350.000	175.000	5
 Bilancio abbreviato	8.800.000	4.400.000	50
 Imprese maggiori	-	-	-






menta il bilancio delle micro imprese, e detta nuove disposizioni anche per la redazione del bilancio in forma abbreviata, nel rispetto del divieto - previsto dall'articolo 16 paragrafo 3 dalla direttiva - di imporre ulteriori obblighi di informativa rispetto a quelli previsti.

Per le imprese maggiori, invece, vi sono obblighi aggiuntivi che riguardano in alcuni casi la totalità di esse e in altri soltanto alcune.

Ne consegue che, dal 2016, le categorie d'impresa previste dal Codice civile sono tre, suddivise in base alle grandezze di bilancio, con differenti obblighi contabili:

- micro-imprese;
- imprese che redigono il bilancio abbreviato;

2. LE MICRO-IMPRESE

	Conto economico	SI
	Stato patrimoniale	SI
	Rendiconto finanziario	NO
	Nota integrativa	NO
	Relazione sulla gestione	NO

■ imprese che redigono il bilancio in forma completa.

Pertanto, la prima cosa che deve fare il redattore del bilancio è stabilire in quale categoria è inclusa l'impresa.

Micro-imprese al debutto

Il Codice civile, sino alla redazione dei bilanci relativi all'esercizio 2015, dettava le regole per la redazione dei bilanci in forma completa e dei bilanci in forma abbreviata.

A questi bilanci, con il recepimento della direttiva 34/13, si aggiungono i bilanci delle micro-imprese, la cui disciplina è contenuta nel nuovo articolo 2435-ter. Si tratta delle società che, nel primo esercizio o successivamente per due esercizi consecutivi, non

superano due dei seguenti limiti:

- totale attivo dello stato patrimoniale: 175 mila euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350 mila euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Queste imprese redigono lo Stato patrimoniale e il Conto economico in base agli schemi previsti per le imprese che presentano il bilancio in forma abbreviata; medesima previsione vale per i criteri di valutazione.

La semplificazione più significativa è l'esonero dalla redazione della Nota integrativa se, in calce allo Stato patrimoniale, sono evidenziate le informazioni previste dai numeri 9 e 16 dell'articolo 2427 del Codice civile relativo al contenuto della Nota integrativa.

Il numero 9 dell'articolo 2427 Cc richiede le informazioni relative a importo complessivo di impegni, garanzie, passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime (imprese "sorelle").

Il numero 16 dell'articolo 2427 Cc prevede le informazioni relative ai compensi degli amministratori, comprese anticipazioni e crediti, precisando tasso d'interesse, principali condizioni e importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti

per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria.

Le micro-imprese non applicano le disposizioni relative agli strumenti derivati, non redigono il Rendiconto finanziario e neppure la Relazione sulla gestione, se le informazioni sulle azioni proprie sono riportate in calce allo Stato patrimoniale (ipotesi che raramente si potrà verificare in queste società).

Le micro-imprese non possono applicare le disposizioni in materia di derivati ma, se ricorrono le condizioni di cui al principio contabile Oic 31 relativo ai Fondi per rischi e oneri, hanno l'obbligo di iscrivere in bilancio un Fondo in relazione a strumenti finanziari derivati: la precisazione è contenuta nel principio contabile Oic 32 sui derivati.

Per le micro-imprese lo schema di Stato patrimoniale non contiene, nel patrimonio netto, l'indicazione della Riserva relativa ai derivati.

Le norme transitorie

Il decreto contiene norme transitorie importanti. L'articolo 12, comma 2, regola situazioni nelle quali i nuovi criteri di valutazione contenuti nell'articolo 2426 del Codice civile potrebbero causare problemi ai redattori dei bilanci. In particolare, i nuovi criteri di valutazione più critici riguardano l'applicazione del costo ammortizzato per la valutazione di titoli, crediti e debiti e l'ammortamento dell'avviamento: la norma transitoria consente

3. IL BILANCIO ABBREVIATO

Conto economico	Stato patrimoniale	Nota integrativa	Rendiconto finanziario
SI	SI	SI	NO
Relazione sulla gestione	Norme su derivati	Costo ammortizzato	
NO	SI	NO	

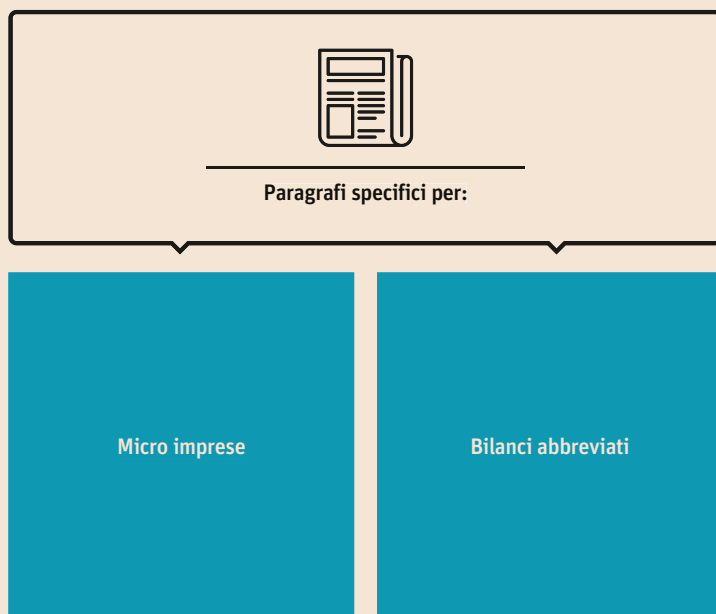
di non applicare le nuove disposizioni alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.

Con riferimento al costo ammortizzato applicato ai titoli, la norma sterilizza in via transitoria quanto prevede il numero 1 dell'articolo 2426 del Codice civile per i titoli immobilizzati.

Per crediti e debiti l'articolo 12, comma 2, sterilizza in via transitoria quanto prevede il numero 8 dell'articolo 2426, ovvero l'applicazione del costo ammortizzato, con disposizione che riguarda anche disaggio e aggio sui prestiti.

Per l'avviamento, il riferimento è al numero 6 dell'articolo 2426 del Codice civile: in via generale, non si rende necessario variare il piano di

4. IL DETTAGLIO DEI PRINCIPI CONTABILI



ammortamento.

Pertanto, tutti i principi contabili contengono un paragrafo relativo alle «Disposizioni di prima applicazione» che prevede regole di prima applicazione del nuovo principio contabile e che intende facilitare la fase di transizione: infatti, salvo le modifiche che devono essere applicate retroattivamente ai sensi dell'articolo 12 del decreto 139/15, il redattore del bilancio può scegliere di applicare il nuovo principio contabile prospetticamente.

In base a quanto precisa il principio Oic 29, l'«applicazione retroattiva» si determina quando il nuovo principio contabile è applicato anche a eventi e operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cam-

biamento, come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato, mentre l'«applicazione prospettica» si ha quando il nuovo principio è applicato solo a eventi e operazioni che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento di principio contabile.

Il Conto economico 2016

Il legislatore, con il decreto 139/15, ha preso atto di quanto dispone la direttiva 34/13, che vieta di includere nel Conto economico la sezione straordinaria. Questa eliminazione impone il cambiamento di abitudini consolidate da tempo.

Impone il “trasloco” di alcuni accadimenti nella gestione operativa del Conto economico: il principio contabile Oic 12, relativo agli schemi di bilancio, precisa che proventi e oneri che in precedenza erano classificati come «straordinari», a partire dai bilanci 2016, sono iscritti nel Conto economico in base alla loro natura. La scelta è obbligata, perché lo schema di legge previsto dal legislatore classifica proventi e oneri in base alla loro natura.

Per compensare l'eliminazione, il decreto 139/15 impone di illustrare nella Nota integrativa importo e natura dei singoli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali, concetto collegato all'irripetibilità che l'Organismo esemplifica nell'Oic 12.

Alcuni esempi di elementi di ricavo o di costo che potrebbero presentare le caratteristiche dell'informazione richiesta sono i seguenti:

- picchi non ripetibili nelle vendite o

negli acquisti;

- cessioni di attività immobilizzate;
- ristrutturazioni aziendali;
- operazioni straordinarie (cessioni, conferimenti di aziende o di rami d'azienda ecc.).

L'obbligo d'informativa riguarda anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in precedenza esentate, ma non le micro imprese.

Inoltre, l'eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico comporta conseguenze e ricadute con riferimento a molti altri principi contabili, aggiornati anche per eliminare qualsiasi riferimento ai componenti straordinari e trovare soluzione ai conseguenti problemi.

Per esempio, il principio Oic 29 si occupa di cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

L'eliminazione della sezione straordinaria comporta che cambiamenti di principi contabili e correzioni di errori rilevanti siano imputati direttamente nel patrimonio netto: questa scelta evita di "inquinare" il Conto economico con l'iscrizione di componenti estranei alla normale gestione dell'impresa, perché derivanti o dal cambiamento di scelte contabili o dalla correzione di errori verificatesi in esercizi precedenti.

L'Oic 29 ribadisce che i cambiamenti di principi contabili sono ammessi soltanto se richiesti da nuove disposizioni legislative o da nuovi principi contabili (cambiamenti obbligatori), oppure se adottati «autonomamente

5. LE NORME TRANSITORIE



Costo ammortizzato: crediti, debiti, titoli
e ammortamento avviamento



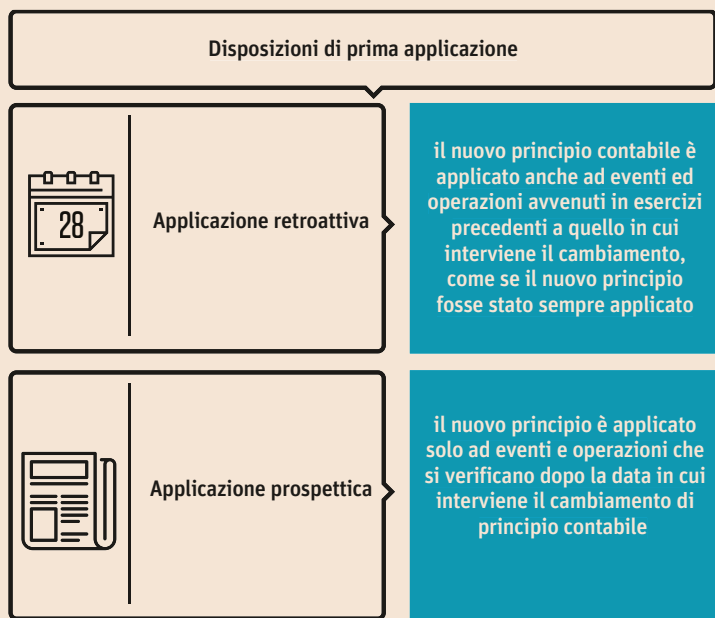
Nuove regole con applicazioni dalle operazioni 2016

dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità» per una migliore rappresentazione in bilancio di fatti o operazioni (cambiamenti volontari).

I cambiamenti obbligatori sono contabilizzati in base a quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie contenute nella legge o nei nuovi principi contabili: in assenza di specifiche disposizioni transitorie, sono contabilizzati, come previsto dall'Oic 29, con imputazione nel patrimonio netto.

A tale proposito, il principio contabile prevede la rilevazione della rettificata negli utili portati a nuovo o, se più appropriato, in altra componente del patrimonio netto dell'esercizio in cui avviene il cambiamento di principio.

6. IL PERIMETRO DELL'OIC 29



Gli effetti dei cambiamenti, ai fini comparativi, sono determinati retroattivamente, a meno che, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, questo risulti eccessivamente oneroso: per esempio, se il cambiamento avviene nell'esercizio 2016, deve essere evidenziato l'effetto anche nel confronto con il bilancio 2015.

Anche l'Oic 20 «Titoli di debito» prende atto dell'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico e prevede che utili e perdite da negoziazione di titoli siano rilevanti sempre nell'area finanziaria del Conto economico: medesima previsione è contenuta nell'Oic 21 con riferimento alla cessione di partecipazioni.

Ancora, il principio contabile Oic 25 «Imposte sul reddito» tiene conto del-

l'eliminazione della sezione straordinaria: questo comporta la rilevazione, nella voce 20 dello stesso, delle imposte relative a esercizi precedenti con separata evidenza rispetto a quelle dell'esercizio.

L'eliminazione si riflette anche nella fase di transizione alle nuove disposizioni perché i conseguenti effetti contabili sono rilevati nel patrimonio netto. Per esempio, il decreto 139/15 ha eliminato la possibilità di capitalizzare e pertanto di ammortizzare in più esercizi, le spese di pubblicità, comprese quelle in corso di ammortamento: tuttavia, il decreto ammette la capitalizzazione dei costi d'impianto e ampliamento entro un periodo non superiore a cinque anni.

Pertanto, il principio contabile Oic 24 consente che i costi di pubblicità, se soddisfano i requisiti ora stabiliti per la capitalizzazione dei costi d'impianto e ampliamento, possono essere riclassificati nella voce relativa agli stessi: in caso contrario, devono essere eliminati con imputazione negli utili (perdite) portati a nuovo o in altra voce del patrimonio netto, come prevede il principio Oic 29.

Medesima situazione riguarda i costi di ricerca in corso di ammortamento all'1 gennaio 2016 che, se non riclassificabili tra quelli di sviluppo, devono essere eliminati dal bilancio con imputazione nel patrimonio netto.

L'imputazione nel patrimonio netto delle differenze derivanti dall'applicazione delle nuove disposizioni si applica anche nei casi in cui il decreto 139/15 non impone di adottare le nuo-

ve regole contabili alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio, ma l'impresa decide di non usufruire di questa facoltà.

Il patrimonio netto

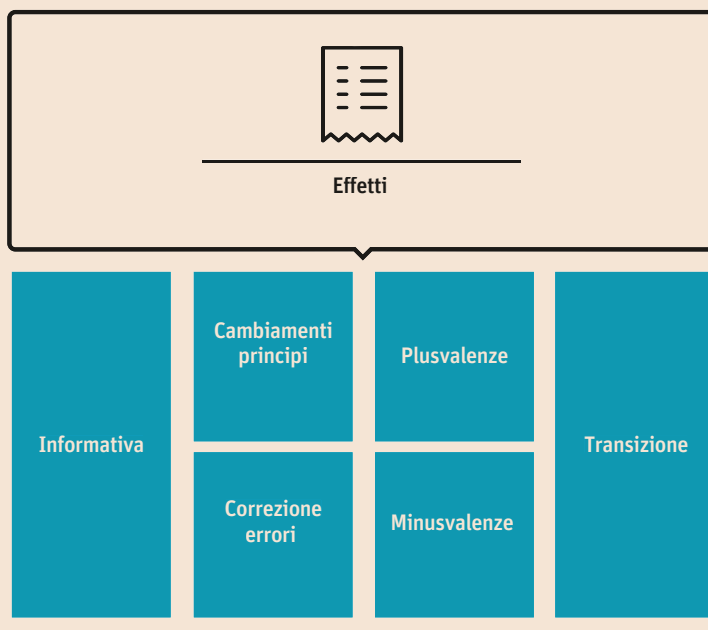
La conseguenza dell'applicazione di alcune nuove disposizioni è un impatto con effetti variabili sul patrimonio netto delle società, in base alle specifiche situazioni. Infatti, non sono poche le operazioni che possono produrre effetti, positivi e negativi, sull'entità del patrimonio netto e, di conseguenza, sulla rappresentazione dello Stato patrimoniale con riflessi su alcuni indici finanziari, in particolare sull'indebitamento.

Le azioni proprie, a partire dai bilanci 2016, non sono più iscritte nell'attivo dello Stato patrimoniale: il divieto di iscrizione nell'attivo riguarda anche quelle non destinate a permanere durevolmente nel patrimonio della società.

L'articolo 2357-ter del Codice civile, dopo la modifica apportata dal decreto 139/15, prevede l'iscrizione nello Stato patrimoniale delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto, in una riserva negativa.

Inoltre, il decreto ha modificato l'articolo 2424-bis «Disposizioni relative a singole voci dello Stato patrimoniale» con l'aggiunta del comma 7: il quale prevede che le azioni proprie sono rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto (in una riserva negativa) ai sensi di quanto dispone

7. L'ADDIO A PROVENTI E ONERI STRAORDINARI



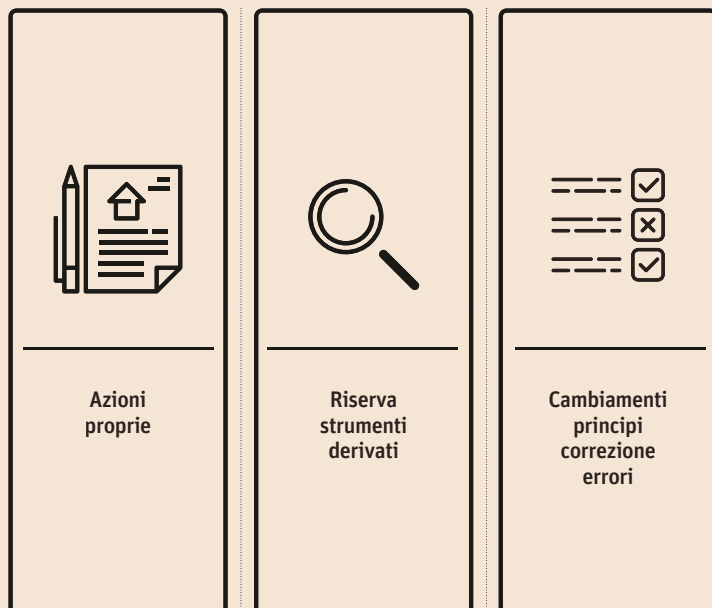
l'articolo 2357-ter, che detta la medesima previsione.

Il principio contabile Oic 28 «Patrimonio netto» precisa che eventuali differenze tra valore della riserva e valore delle azioni annullate o vendute sono imputate a incremento/decremento del patrimonio netto. Ne consegue che tutte le movimentazioni relative alle azioni proprie possono diminuire o incrementare il patrimonio netto.

Questo, potrebbe comportare una rilevante diminuzione del patrimonio netto e, di conseguenza, il peggioramento di alcuni indici patrimoniali e finanziari dell'impresa.

Altra novità è l'inclusione, nel patrimonio netto, della «Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari

8. IL RESTYLING DEL PATRIMONIO NETTO



attesi», collegata all'utilizzo di strumenti finanziari derivati, la cui disciplina è contenuta nell'Oic 32.

La copertura di flussi finanziari riguarda, per esempio, l'interesse variabile pagato periodicamente in relazione a un debito finanziario a tasso variabile, l'impegno all'acquisto o alla vendita di beni, oppure un'operazione programmata altamente probabile dalla quale emergerà un acquisto o una vendita di beni.

Contabilmente, a ogni chiusura del bilancio, lo strumento di copertura è rilevato nello stato patrimoniale al fair value con contropartita la «Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi» iscritta nel patrimonio netto al netto degli effetti fiscali differiti: questa modalità di contabi-

lizzazione è dovuta al fatto che la copertura si riferisce ad accadimenti non ancora in bilancio, che si manifesteranno in futuro.

Pertanto, le variazioni del derivato saranno correlate negli esercizi futuri, per esempio, alle variazioni degli interessi rilevati nel bilancio in base al principio di competenza.

La riserva può accogliere soltanto la componente efficace della copertura, mentre la parte inefficace, costituita dalle variazioni di fair value del derivato alle quali non corrisponde la variazione di segno contrario dei flussi attesi sull'elemento coperto, è imputata nel Conto economico.

La prima applicazione del principio contabile deve avvenire in modo retrospettivo, con informazione comparativa riferita all'esercizio precedente. Inoltre, per le operazioni in essere, in sede di prima applicazione delle nuove norme, è indispensabile effettuare la verifica dell'efficacia della copertura: per le coperture di flussi finanziari, la parte inefficace è imputata agli utili/perdite di esercizi precedenti, mentre la parte efficace nella «Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi».

Le riserve in questione non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 del Codice civile e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite.

Infine, anche lo scorporo di derivati incorporati in contratti primari può comportare un impatto sul patrimo-

nio netto: è il caso, per esempio, di un'obbligazione convertibile, che comporta l'iscrizione dell'opzione di conversione del prestito in strumento di capitale in una riserva di patrimonio netto.

Come già accennato, la voce «Utili (perdite) portati a nuovo» del patrimonio netto accoglie le rettifiche deri-

Altri impatti sul patrimonio netto possono derivare dai principi Oic 15 e Oic 19 con riferimento a costo ammortizzato e attualizzazione che si applicano a crediti e debiti iscritti in bilancio dal 2016. Tuttavia, se la società decide di non avvalersi di tale facoltà, costo ammortizzato e attualizzazione sono applicati a tutti i crediti (debiti)

Il venir meno della sezione straordinaria del conto economico comporta profonde modifiche per la nota integrativa e per il patrimonio netto

vanti dalle correzioni di errori commessi in esercizi precedenti e le rettifiche derivanti da cambiamenti di principi contabili, qualora l'imputazione ad altra voce del patrimonio netto non sia più appropriata.

Con riferimento agli errori che impattano direttamente sul patrimonio netto, si tratta di quelli rilevanti. Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio: la rilevanza, poi, dipende dalle dimensioni e dalla natura dell'errore ed è valutata secondo le circostanze.

La correzione degli errori rilevanti, commessi in esercizi precedenti, è contabilizzata nel saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui è individuato l'errore, con rilevazione negli utili portati a nuovo o in altra voce se più appropriato. Invece, gli errori non rilevanti sono contabilizzati nel Conto economico.

già iscritti in bilancio, rilevando gli effetti della nuova valutazione all'1 gennaio 2016 negli utili (perdite) portati a nuovo del patrimonio netto al netto dell'effetto fiscale.

Infine, come già accennato, i costi di pubblicità in corso di ammortamento, se soddisfano i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento previsti dalla nuova versione dell'Oic 24, possono essere riclassificati nella voce relativa agli stessi.

In caso contrario, devono essere eliminati con imputazione negli utili (perdite) portati a nuovo o in altra voce del patrimonio netto, come prevede il principio contabile Oic 29.

Il decreto 139/15 ha eliminato, nelle immobilizzazioni immateriali, il riferimento ai costi di ricerca che non sono più capitalizzabili, anche con riferimento a quelli in corso di ammortamento.



**RIFERIMENTI
NORMATIVI**

**Direttiva 34/13
Decreto legislativo
139/15
Decreto legislativo
127/91**

© RIPRODUZIONE RISERVATA

relatore



Luca
Miele

Troppe incognite sui riflessi fiscali

Senza una norma di coordinamento, il rischio concreto per i soggetti non Ias è quello di dover neutralizzare con variazioni ad hoc gli effetti tributari delle nuove regole contabili

Con il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139 (il cosiddetto «decreto bilanci»), che ha attuato la direttiva 2013/34/UE, si assiste a una significativa revisione per la redazione dei bilanci delle imprese che adottano i principi contabili italiani.

Sotto il profilo civilistico-contabile, tali novità – che si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016 – hanno modificato i principi generali, i criteri valutativi, la composizione e la struttura del bilancio, nonché i documenti che lo costituiscono.

In generale, le nuove regole contabili enfatizzano il principio della prevalenza della sostanza sulla forma. In particolare, tra le fattispecie che possono generare i riflessi fiscali più si-

gnificativi, si segnalano:

- l'eliminazione delle componenti straordinarie di conto economico;
- l'impossibilità di capitalizzare i costi di pubblicità e di ricerca applicata;
- la contabilizzazione di crediti, debiti e titoli mediante il criterio del costo ammortizzato;
- la diversa imputazione temporale dell'avviamento;
- la diversa imputazione temporale dei costi di sviluppo;
- la nuova disciplina dei derivati;
- la configurazione dell'acquisto e della vendita di azioni proprie come fenomeni di natura patrimoniale.

Per alcune fattispecie, il legislatore ha previsto un regime transitorio, specificando che le modifiche «possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio». Pertanto, per le fattispecie individuate, le operazioni poste in essere prima del 1° gennaio 2016 possono continuare a essere regolate dalle “vecchie” norme. Si tratta di una scelta delle imprese. È il caso dell'adozione del criterio del costo ammortizzato e dei criteri di ammortamento dell'avviamento.

Nei casi, invece, in cui la norma non ha previsto un'espressa disciplina transitoria, occorre far riferimento a quanto indicato dal nuovo Oic 29 «Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio», secondo cui le modifiche vanno applicate retroattivamente e, quindi, sotto il profilo della

1. DLGS 139/2015: I RIFLESSI FISCALI



Decreto Legislativo 139 del 18 agosto 2015

Assenza di disposizioni di carattere tributario: problematiche interpretative con riferimento all'Ires e all'Irap

Dall'attuazione del decreto «non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica»

«Principio di derivazione giuridica» di cui all'articolo 83, Tuir, diverso dal principio di derivazione rafforzata: doppio binario civilistico-fiscale

registrazione contabile, il cambiamento dovrebbe essere rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile e i relativi effetti dovrebbero essere contabilizzati sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

Il doppio binario

Le novità in materia di bilancio determinano riflessi fiscali che, a oggi, dovranno essere gestiti dagli operatori in assenza di qualsivoglia norma di coordinamento tra le nuove regole contabili e le ricadute tributarie – norma invece quanto mai opportuna – e in assenza di chiarimenti delle Entrate.

Il tutto, peraltro, dovendosi tenere conto dell'esistenza dell'articolo 11 del

2. ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA - IRES



Effetti generali

La rilevazione delle voci prima allocate nell'area straordinaria nelle altre voci di conto economico non determina effetti significativi, in quanto le regole di determinazione della base imponibile Ires operano indipendentemente dalla diversa classificazione delle componenti di costo/ricavo



Eccezioni

Eccezioni (norme che rinviano espressamente agli schemi/voci di bilancio):

determinazione del Rol

società di comodo

soglia di deducibilità delle spese di rappresentanza

test di vitalità nelle fusioni e scissioni

decreto bilanci, in base al quale dalla sua attuazione «non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica». Si tratta di una clausola di invarianza finanziaria la cui formulazione lascia aperti dubbi rilevanti: l'invarianza evocata va intesa in termini complessivi di sistema o con riferimento ai singoli contribuenti? E si può dire che l'invarianza sussiste quando l'applicazione delle nuove disposizioni realizza soltanto una diversa imputazione temporale, come nel caso delle spese di pubblicità e di ricerca applicata?

Se si tiene conto della clausola di invarianza finanziaria e del principio di derivazione "giuridica" sancito dall'articolo 83 del Tuir – alla base della determinazione del reddito d'impre-

sa dei soggetti non Ias – che "guarda" alla rappresentazione giuridico-formale dei fenomeni e non a quella sostanziale, è palese che le nuove regole contabili, in assenza di un intervento del legislatore, produrranno fenomeni di doppio binario tra valori contabili e fiscali.

In sostanza, le imprese che adottano gli standard contabili nazionali saranno costrette a neutralizzare con apposite variazioni in dichiarazione, in aumento e in diminuzione, gli effetti delle nuove regole contabili. In altre parole, ai fini fiscali, è come se si dovessero applicare le regole di bilancio antecedenti al decreto 139/2015.

Una situazione analoga si è già verificata negli scorsi anni con riguardo ai soggetti che adottano gli Ias/Ifrs; tuttavia, all'epoca il legislatore è opportunamente intervenuto con norme finalizzate al superamento dell'inconciliabilità tra la rappresentazione sostanziale degli Ias e quella giuridico-formale del nostro Tuir e alla riduzione delle divergenze tra valori contabili e fiscali.

Ad oggi, la mancata estensione del cosiddetto principio di «derivazione rafforzata», già previsto per i soggetti *Ias adopter*, ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali, implica la necessità di dover gestire un doppio binario.

L'assetto che ne deriva non è solo oneroso per le imprese, ma anche insostenibile da un punto di vista teorico: ci troviamo dinanzi a fattispecie in cui, a fronte dell'adozione di identiche regole contabili, il regime fiscale muta

a seconda dell'adozione degli Ias/Ifrs o degli standard contabili nazionali. Si pensi all'adozione del criterio del costo ammortizzato.

Le singole fattispecie

1 Eliminazione area straordinaria.

Fra le modifiche introdotte dal decreto legislativo 139/2015 vi è l'eliminazione delle voci E.20 e E.21 del Conto economico, dedicate ai proventi e agli oneri straordinari, nonché della disposizione che richiedeva di indicare in Nota integrativa «la composizione delle voci: “proventi straordinari” e “oneri straordinari” del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile». In sostituzione, si richiede soltanto che siano fornite informazioni circa «l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali».

Sotto il profilo fiscale, la soppressione della sezione straordinaria del Conto economico e la rilevazione delle voci prima allocate nell'area straordinaria nelle altre voci di conto economico esplica i maggiori effetti ai fini Irap, posto che le regole di determinazione della base imponibile Ires operano, in linea generale, indipendentemente dalla diversa classificazione delle componenti di costo e di ricavo, eccezion fatta per quelle norme che rinviano espressamente agli schemi/voci di bilancio (si pensi alla determinazione del Rol di cui all'articolo 96 del Tuir o alla disciplina delle società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 724/94, o ancora alla definizione

3. ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA - IRAP

La rilevazione delle voci prima allocate nell'area straordinaria nelle altre voci di conto economico determina, in via ordinaria, la loro inclusione nel calcolo del valore della produzione netta

Nulla cambia per i componenti che già erano inclusi nella base imponibile per effetto del cosiddetto principio di correlazione: i componenti positivi/negativi classificabili in voci «straordinarie» del conto economico concorrono alla formazione del valore della produzione se correlati a componenti rilevanti del valore della produzione di periodi di imposta precedenti/successivi

della soglia di deducibilità delle spese di rappresentanza di cui all'articolo 108 comma 3 del Tuir).

Mentre, in riferimento all'Irap, la soppressione della sezione straordinaria del Conto economico e la rilevazione delle voci prima allocate in tale sezione nelle altre voci può determinare la loro inclusione nel calcolo del valore della produzione netta.

Tuttavia, l'impatto sulla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale della “riclassificazione” delle componenti di conto economico dall'area straordinaria a quella caratteristica va analizzato considerando che la normativa Irap prevede, in ogni caso, l'espressa rilevanza nel computo della base imponibile di alcune componenti di costo e di ricavo indipen-

4. ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA - IRAP

Ricadono nel valore della produzione netta le componenti reddituali derivanti, ad esempio, dalle cessioni di azienda

Dubbi interpretativi riguardano le plusvalenze derivanti da conferimenti di azienda. In questo caso, infatti, essendo l'operazione neutrale fiscalmente, a fronte di maggiori valori non riconosciuti sull'avente causa, la neutralità potrebbe riguardare anche il conferente

dentemente dalla classificazione di bilancio.

Trova, infatti, applicazione il cosiddetto principio di correlazione (articolo 5, comma 4, Dlgs 446/97), secondo il quale concorrono comunque alla formazione della base imponibile le componenti positive e negative classificabili in voci diverse da quelle ordinarie del Conto economico laddove correlate a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi, essendo quindi ininfluenza la loro classificazione in bilancio. In tal modo si vuole evitare che determinate componenti risultino escluse dalla base imponibile del tributo per il solo fatto che sono state collocate in voci di Conto economico non rilevanti ai fini Irap. Può essere il caso,

ad esempio, dei resi e degli sconti, riferiti a vendite di merci dei precedenti esercizi, prima classificati nella voce E21 del Conto economico; oppure delle rivalutazioni di carattere straordinario delle rimanenze di magazzino, conseguenti al mutamento del criterio valutativo in precedenza adottato, prima classificate nella voce E20.

Ciò detto, ben potrebbero comunque esservi componenti positive e negative, prima imputate nell'area straordinaria, che non sono correlate a componenti ordinarie degli esercizi precedenti o successivi, e che, quindi, avranno un "nuovo" effetto ai fini Irap.

Questa conseguenza, per alcune fattispecie, è stata "scongiurata" a seguito delle istruzioni dell'Oic. Si pensi alle sopravvenienze attive realizzate nell'ambito di una procedura di ristrutturazione del debito che, prima della revisione del Dlgs 139/2015, andavano iscritte nella voce E.20 del Conto economico e per le quali non trovava applicazione il principio della correlazione. Se tali sopravvenienze attive fossero confluite nelle voci dell'area caratteristica sarebbero state attratte alla base imponibile Irap in modo palesemente incoerente, in quanto tale posta appartiene all'aspetto finanziario della capacità di far fronte ai propri debiti e quindi a una vicenda che (così come avviene per le perdite su crediti) dovrebbe essere estranea rispetto al valore della produzione. Invece, secondo i nuovi principi contabili tale posta confluisce tra i componenti di natura finanziaria e, quindi, resta comunque esclusa dal



valore della produzione netta.

Anche le rettifiche per errori contabili, prima allocate in area straordinaria, ora, laddove rilevanti, trovano allocazione direttamente a patrimonio netto e, quindi, non influiscono sulla determinazione della base imponibile Irap.

Ai fini del tributo regionale, la conseguenza più rilevante riguarderà le plusvalenze e minusvalenze derivanti dalle operazioni di cessione di azienda. Tali componenti, sino a ieri imputate all'area straordinaria del Conto economico, sono sempre state considerate irrilevanti ai fini Irap. La circolare dell'Agenzia 27/E/2009 ha infatti affermato che «la cessione di azienda è un'operazione che genera sempre componenti straordinarie che non concorrono alla formazione della base imponibile Irap». Dal 2016, in assenza di un intervento normativo, a motivo dell'iscrizione di plusvalenze e minusvalenze da cessione di azienda nella sezione ordinaria, l'interpretazione dell'Agenzia potrebbe venir meno con l'effetto di far concorrere tali componenti alla formazione del valore della produzione netta.

Un ragionamento diverso potrebbe essere svolto in relazione alle medesime componenti derivanti da conferimenti di aziende poiché, in questo caso, la neutralità fiscale dell'operazione potrebbe forse giustificare l'irrilevanza ai fini dell'imposta regionale. Infatti, se da un lato il conferitario non ha diritto al riconoscimento fiscale dei maggiori o minori valori iscritti, salva l'applicazione dell'imposta sostitutiva

5. RICERCA APPLICATA E SPESE DI PUBBLICITÀ

 <p>Nuovo trattamento contabile</p>	 <p>Articolo 108 del Tuir</p>	 <p>Prassi dell'Agenzia</p>
<p>Non più capitalizzabili tra le immobilizzazioni immateriali. Sono rilevati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti</p>	<p>Spese deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in più esercizi (max 5) secondo le regole del Tuir</p>	<p>Il principio della previa imputazione al conto economico prevale sempre. Quindi, deduzione integrale nell'esercizio di imputazione al conto economico</p>

di cui al comma 2-ter dell'articolo 176 del Tuir che rileva anche ai fini Irap, per simmetria la medesima irrilevanza (neutralità) potrebbe riguardare le componenti positive o negative contabilizzate dal conferente. Ma tale conclusione andrà confermata dagli organi competenti.

Ai fini Ires, invece, la "riclassificazione" delle componenti dell'area straordinaria nell'area ordinaria, in mancanza di indicazioni sulla possibilità e sulla modalità di neutralizzazione delle nuove impostazioni di bilancio, può assumere rilevanza ai fini della determinazione del Rol, per la deduzione degli interessi passivi di cui all'articolo 96 del Tuir. Secondo tale articolo, infatti, il Rol si determina come differenza tra il valore e i costi della produzione

6. COSTI DI SVILUPPO

 <p>Nuovo trattamento contabile</p>	 <p>Articolo 108 del Tuir</p>	 <p>Criticità</p>
<p>Non devono più essere ammortizzati entro un periodo di 5 anni, ma in funzione della loro vita utile</p>	<p>Costi deducibili nell'esercizio in cui sono stati sostenuti o in più esercizi (max 5) secondo le regole del Tuir</p>	<p>Eventuale periodo di ammortamento civilistico superiore ai 5 esercizi previsti dal Tuir. Prevale il minor ammortamento contabile per il principio della previa imputazione al conto economico</p>

di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del Codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal Conto economico dell'esercizio.

Analogo effetto può verificarsi, ad esempio, relativamente alla disciplina delle società di comodo e alla determinazione della soglia di deducibilità delle spese di rappresentanza.

➊ **Costi di ricerca applicata e spese di pubblicità.** A decorrere dai bilanci relativi agli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2016, i costi di ricerca applicata e di pubblicità non sono più capitalizzabili tra le immobilizzazioni immateriali e, quindi, costituiscono costi di periodo da rilevare a conto

economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Ai fini delle imposte sui redditi, occorre chiedersi se l'articolo 108 del Tuir che disciplina la deduzione di tali spese continui a essere l'articolo di riferimento per tale tipologia di costi.

Si tratta cioè di capire se il soggetto che ha imputato a Conto economico tali costi debba dedurli interamente nell'esercizio di imputazione secondo il principio di derivazione del reddito imponibile dalle risultanze di bilancio o se le regole fiscali di cui al citato articolo 108 siano da considerarsi autonome rispetto alle impostazioni contabili e, quindi, sia possibile dedurre tali costi nell'esercizio in cui sono stati sostenuti oppure in più esercizi (al massimo cinque) secondo le regole dell'articolo 108.

Al riguardo, la prassi dell'Agenzia (risoluzione 95/E/2006) ha ritenuto che la deduzione di tale tipologia di costi debba essere effettuata in conformità alle scelte di bilancio e che il principio di derivazione non permette deduzioni che non trovino giustificazione nelle scelte di ordine civilistico. Il principio di derivazione, dunque, supera, secondo l'Agenzia, quello di competenza sancito dal combinato disposto degli articoli 109, comma 4, lettera a) e 108, comma 1 e 2, del Tuir. L'impostazione civilistica, dunque, assume rilevanza anche ai fini fiscali e se il costo è interamente imputato a Conto economico non è possibile rateizzarlo sotto il profilo fiscale.

➋ **Costi di sviluppo.** Per effetto delle modifiche del Dlgs 139/2015, i costi di

sviluppo non devono più essere ammortizzati entro un periodo di cinque anni, ma in funzione della loro vita utile.

Sotto il profilo fiscale in base all'articolo 108, comma 1, del Tuir, i costi di sviluppo sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenuti o in più esercizi (al massimo cinque), ma sempre nei limiti dell'importo imputato a Conto economico. Pertanto, se l'ammortamento imputato contabilmente fosse maggiore rispetto all'ammontare deducibile fiscalmente, si renderebbe necessario operare una variazione in aumento per l'ammontare eccedente il limite fiscale.

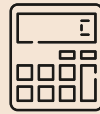
Se, invece, l'eventuale periodo di ammortamento civilistico fosse superiore ai cinque esercizi previsti dal Tuir, dovrebbe prevalere il minor ammortamento contabile per il principio della previa imputazione al conto economico.

4 **Crediti, debiti e titoli al costo ammortizzato.** Il Dlgs 139/2015 ha introdotto il criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti, dei debiti e dei titoli iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie. Tale criterio pone l'attenzione su due aspetti:

- i costi di transazione (commissioni, spese per perizie, spese di istruttoria);
- l'attualizzazione delle poste finanziarie (per crediti e debiti).

Se prendiamo a riferimento un debito, ad esempio un mutuo con commissioni, lo stesso va rilevato inizialmente al netto dei costi iniziali, che vanno ripartiti lungo tutta la durata del finanziamento a un tasso di interesse effet-

7. CREDITI, DEBITI E TITOLI AL COSTO AMMORTIZZATO



Nuovo trattamento contabile



Criticità

Rilevazione degli interessi, attivi e passivi, sulla base del rendimento effettivo dell'operazione e non sulla base di quello nominale

I costi di transazione e le commissioni direttamente imputabili al valore dello strumento assumeranno una diversa configurazione economica, divenendo componenti di natura finanziaria

Rischio di doppio binario civile-fiscale. Implicazioni ai fini dell'articolo 96 del Tuir? Implicazioni ai fini Irap?

tivo. Con la periodicità contrattualmente prevista, vengono rilevati gli interessi al tasso nominale, integrati dalla differenza determinata applicando il tasso effettivo, la quale incrementa il debito residuo.

Quindi, in aderenza a quanto già previsto dai principi contabili internazionali cui rinvia l'articolo 2426, comma 2, del Codice civile, l'applicazione del criterio del costo ammortizzato impatta sia in sede di prima valutazione dei titoli, crediti e debiti che sono iscritti in bilancio al netto di eventuali costi o ricavi di transazione, sia in fase di valutazione negli esercizi successivi in cui gli interessi sono rilevati a conto economico sulla base del tasso di rendimento effettivo dell'operazione e non sulla base di quello nominale.

8. FASE TRANSITORIA



Eliminazione nell'attivo patrimoniale di costi iscritti e non più capitalizzabili



Criticità

Esempio: stralcio nell'esercizio 2016, con rilevazione al patrimonio netto, dei costi di ricerca applicata o di pubblicità capitalizzati nel bilancio 2015

Assenza di una norma transitoria che sancisca la neutralità del passaggio e la deduzione sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti

Quindi? Possono comunque prospettarsi delle soluzioni per la deduzione extra-contabile secondo il piano originario

Il nuovo criterio di valutazione comporta, in linea generale, una diversa qualificazione, contabilizzazione e ripartizione temporale delle componenti di conto economico relative alle poste in commento e il dubbio riguarda la rilevanza ai fini fiscali della nuova impostazione contabile.

In assenza di una norma ad hoc che sancisca anche per i soggetti non Ias il principio di derivazione rafforzata, la tesi più accreditata è quella del doppio binario, in quanto la rappresentazione "sostanziale" alla base del criterio del costo ammortizzato non si concilia con il principio di derivazione giuridica di cui all'articolo 83 del Tuir, basato sulla rappresentazione giuridico-formale delle operazioni aziendali.

Pertanto, nel caso del criterio del co-

sto ammortizzato che comporta non solo una diversa imputazione temporale delle componenti economiche, ma anche una diversa qualificazione delle componenti reddituali caratterizzanti l'operazione di riferimento, l'applicazione del principio di derivazione giuridica (e il principio di invarianza del reddito evocato dall'articolo 11 del Dlgs 139/2015) porta a non riconoscere ai fini fiscali la nuova modalità di contabilizzazione dell'operazione.

In tal caso si determina una "imbarazzante" conseguenza: soggetti *Ias adopter* e soggetti *Ita Gaap* adottano il medesimo criterio contabile di valutazione di debiti, crediti e titoli, ma il regime fiscale che applicano è diverso. Infatti, per i soggetti Ias rileva anche ai fini fiscali la classificazione, qualificazione e imputazione temporale di bilancio, per i soggetti non Ias invece si applicherebbe un doppio binario.

Ai fini Irap, il valore della produzione netta è calcolato, in linea generale, per "presa diretta" dai dati contabili e quindi le componenti iscritte a conto economico in applicazione del criterio del costo ammortizzato, qualificandosi come poste di natura finanziaria, non dovrebbero concorrere alla formazione della base imponibile. Rispetto al passato, cioè, voci di Conto economico imputate nell'area caratteristica come quote di ammortamento di immobilizzazioni immateriali oggi sono riversate a conto economico sotto forma di interessi passivi. L'effetto, ai fini dell'Irap, dovrebbe essere un incremento della base imponibile.

5 **Crediti e debiti di natura com-**

merciale. La valutazione dei crediti e dei debiti commerciali con il criterio del costo ammortizzato può comportare in taluni casi la necessità di scorporare dal ricavo o dal costo sottostante la componente finanziaria. Minori ricavi che generano interessi attivi e minori costi che generano interessi passivi. Per questi proventi e

fattispecie più evidente è quello della deducibilità – se e quando – del costo residuo di una spesa di ricerca applicata o di pubblicità non più capitalizzabile che viene stralciato e imputato a patrimonio netto. Secondo il principio di neutralità, che peraltro sarebbe in linea con la clausola di invarianza finanziaria, si applicherebbe la deduzione in

Il criterio del costo ammortizzato impone di rilevare crediti e debiti conteggiando anche i costi di transazione e attualizzando gli interessi

oneri finanziari va chiarito il trattamento ai fini Ires (articolo 96 del Tuir) e ai fini Irap (voce di conto economico non rilevante). In assenza di un intervento legislativo, il rischio del doppio binario è concreto.

La fase transitoria

In linea generale, in assenza di norme ad hoc che regolino il passaggio alla nuova fase, non potrebbe trovare applicazione il regime di neutralità che consente di assoggettare alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali delle operazioni già avviate e che si protraggono per i periodi di imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili.

Nel passaggio all'esercizio 2016 i fenomeni che si manifestano dovrebbero, quindi, in linea generale, dar luogo a fattispecie di realizzo ai fini fiscali.

Per meglio comprendere il tema, la

base all'originario piano di ammortamento del costo, ancorché in via extra-contabile, sulla falsariga di quanto già affermato dall'agenzia delle Entrate per il caso delle svalutazioni delle immobilizzazioni (circolari 26/E/2012 e 36/E/2009) oppure facendo appello al fatto che l'imputazione al Conto economico non è oggettivamente possibile (risoluzione ministeriale 235/1995). Se tale principio non fosse applicabile, andrebbe esplorata la strada della deduzione integrale nel 2016 del costo residuo, soluzione – anche questa – che trova tuttavia un ostacolo nel principio della previa imputazione al Conto economico, in quanto lo stralcio del costo residuo è imputato a patrimonio netto.

Il regime della fase transitoria, in assenza di interventi normativi ad hoc, rischia di generare dubbi interpretativi di non facile soluzione che andrebbero evitati.



**RIFERIMENTI
NORMATIVI**

**Dlgs 139/2015
Tuir**

articoli 83, 96 e 108

© RIPRODUZIONE RISERVATA

relatore



Roberto
Lugano

Tris di bonus fiscali per gli investimenti

Alla maggiorazione figurativa del 40% (prorogata nel 2017 ma non per le auto) si aggiungono il 150% sui beni «Industria 4.0» e il 40% sui beni immateriali «abbinati»

Per il periodo di imposta 2017 convivono tre filoni di agevolazioni per gli investimenti delle imprese.

Innanzitutto la legge 208/2015 aveva introdotto per il 2016 il bonus fiscale per l'acquisto di beni strumentali nuovi, prevedendo la maggiorazione figurativa del 40% da applicare al costo di acquisto del bene. La legge 232/2016 (legge di bilancio) ha poi prorogato questa disposizione a tutto il 2017.

Sempre l'ultima legge di bilancio, in secondo luogo, ha introdotto due nuove categorie di beni agevolabili **(slide 1)**:

- investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico, atti a favorire i processi di trasformazione tecnologica

dell'azienda (indicati nell'allegato A alla legge 232/2016), per i quali il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento;

■ investimenti in beni immateriali strumentali inclusi nell'allegato B effettuati da soggetti che hanno acquisito beni materiali indicati nell'allegato A, per i quali il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento.

Tra i beni che fruiscono degli "iperammortamenti" introdotti dall'ultima legge di bilancio figurano, ad esempio, le macchine utensili e gli impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime, oltre alle macchine motrici e operatrici per la movimentazione dei pezzi. Sono beni immateriali, invece, i software, i sistemi e *system integration*, le piattaforme e applicazioni connesse a investimenti in beni materiali «Industria 4.0».

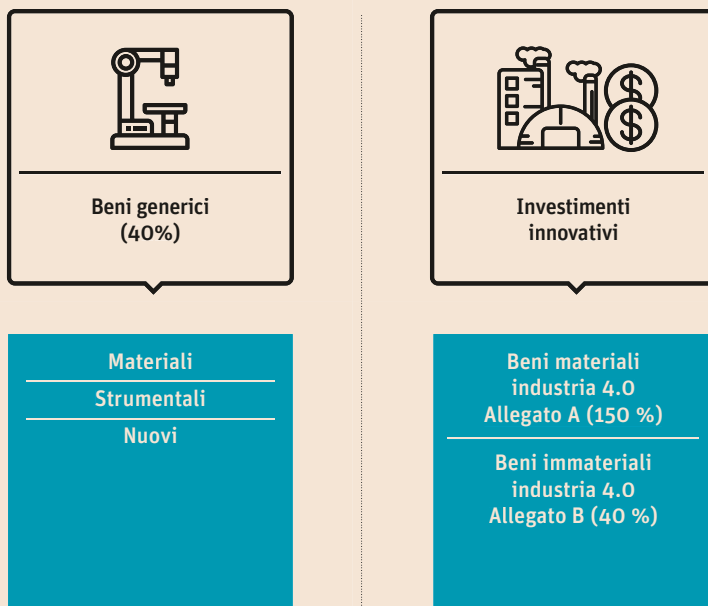
Le istruzioni ufficiali diramate lo scorso anno (circolari 12/E dell'8 aprile e 23/E del 26 maggio 2016) hanno chiarito gli aspetti applicativi della normativa e, sicuramente, possono essere utilizzate anche per le nuove agevolazioni.

Pertanto, si può delineare un quadro generale di regole comuni ai diversi filoni di investimento, dato che le differenze tra le diverse tipologie riguardano quasi esclusivamente la misura percentuale del beneficio.

I destinatari dei bonus

I destinatari del provvedimento sono i

1. I BENI AGEVOLATI



titolari di reddito di impresa, ma anche gli esercenti arti e professioni. La norma non prevede distinzioni sulla forma giuridica adottata dal soggetto beneficiario. Pertanto, nel mondo delle imprese l'agevolazione spetta a imprese individuali, società di persone, società di capitali ed enti commerciali.

Per quanto riguarda i professionisti, il bonus spetta sia ai soggetti che svolgono l'attività in forma individuale sia agli studi associati. Ovviamente, nel caso dei lavoratori autonomi, sono di fatto esclusi i beni destinati al progetto «Industria 4.0».

Non ci sono distinzioni in base al regime contabile adottato, quindi la detassazione spetta sia a chi determina il reddito con la contabilità ordinaria sia a chi adotta la contabilità

2. IL PERIODO RILEVANTE



semplificata. Possono beneficiare dell'agevolazione anche i contribuenti minimi, dato che la deduzione del costo di acquisto di un bene strumentale secondo il principio di cassa non costituisce un ostacolo. Al contrario, non sono ammessi al beneficio i contribuenti forfettari, i quali determinano il reddito mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività sul volume dei ricavi o compensi.

Il periodo rilevante

La norma contenuta nella legge di bilancio per il 2017 estende il beneficio a tutti gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre di quest'anno. La disposizione, però, prevede anche una appen-

dice temporale, giungendo a detassare tutti gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018.

Questa estensione è riconosciuta a condizione che, entro il 31 dicembre 2017, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione (**slide 2**).

Poiché la spettanza o meno del beneficio dipende dalla data di "effettuazione" dell'investimento, diventano fondamentali i criteri per la corretta imputazione temporale delle acquisizioni dei beni strumentali, che variano a seconda del negozio giuridico sottostante.

Vediamo i casi possibili.

❶ La situazione più semplice è quella dei beni che vengono acquistati finiti, per i quali la data di effettuazione dell'investimento è quella di consegna o di spedizione del bene. Se consegna o spedizione avvengono nell'arco di tempo agevolato, e quindi entro il 2017 oppure entro il 30 giugno 2018, il bene potrà fruire della maggiorazione degli ammortamenti. Questo beneficio, però, spetterà nel periodo in cui si avvererà la condizione necessaria per la deduzione fiscale dell'ammortamento, cioè l'entrata in funzione del bene stesso.

❷ Nel caso del leasing, per la determinazione della data di effettuazione dell'investimento rileva il momento in cui il bene viene consegnato, cioè quando entra nella disponibilità del locatario. Se però il contratto prevede la clausola di prova a favore del locata-

rio, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo.

③ Per i beni costruiti in economia, invece, gli importi rilevanti per determinare il bonus sono rappresentati dalle voci normalmente utilizzate per determinare il costo finale del bene. Si tratta sostanzialmente di spese di progettazione, costo dei materiali, spese per la manodopera diretta, ammortamento dei beni strumentali impiegati per la produzione, costi industriali imputabili all'opera (tra gli altri, gli stipendi dei tecnici, l'energia elettrica per gli impianti, le manutenzioni, le lavorazioni esterne). Occorre che questi valori risultino documentati dalle schede interne relative alla costruzione del bene. Per quanto riguarda il momento temporale in cui devono essere considerate queste voci, per i beni materiali generici si devono applicare le regole ordinarie di competenza alla finestra temporale che è iniziata il 15 ottobre 2015 e che terminerà il 31 dicembre 2017; per gli investimenti «Industria 4.0» si deve fare riferimento al periodo 2017.

Secondo le precisazioni contenute nelle istruzioni diramate dall'agenzia delle Entrate, non è indispensabile che i lavori siano iniziati a partire dal 15 ottobre 2015, né che risultino ultimati entro il 31 dicembre 2017. Infatti, rilevano anche i costi per lavori iniziati precedentemente, limitatamente alla parte riferita per competenza al-

l'arco temporale agevolato.

Anche nel caso di beni realizzati in economia si applicano i chiarimenti a proposito dell'acquisto del bene da terzi: in questi casi opera una separazione tra il momento in cui avviene la quantificazione del beneficio e il momento a partire dal quale sarà possibile la sua fruizione. In altri termini, i costi agevolati per le costruzioni in economia sostenuti nel periodo individuato dalla norma daranno luogo alla deduzione di maggiori ammortamenti solo a partire dal periodo di imposta nel corso del quale il bene realizzato entrerà in funzione.

Per gli acquisti in leasing l'investimento è «effettuato» nel momento della consegna oppure al collaudo positivo se c'è un periodo di prova

menti solo a partire dal periodo di imposta nel corso del quale il bene realizzato entrerà in funzione.

④ Per le acquisizioni derivanti da contratti di appalto a terzi, i costi rilevano alla data di ultimazione della prestazione. In pratica, in caso di stato di avanzamento lavori, si prende in considerazione la data in cui l'opera (o la porzione di essa) risulti verificata e accettata dal committente. Se non sono previste liquidazioni di stati avanzamento lavori (Sal), quindi, diventa rilevante il momento della conclusione dell'appalto: se questa data cade dopo il 31 dicembre 2017, il beneficio viene

meno integralmente. Nel caso dei Sal, invece, occorre aprire una finestra temporale per quantificarli, indipendentemente dalla durata in frannuale o ultrannuale del contratto. Solo una volta che il bene è stato definitivamente realizzato e inizia a essere immesso nel processo produttivo, l'impresa potrà iniziare il processo di ammortamento e quindi aggiungere anche la maggiorazione concessa dalla norma.

I beni agevolati

In ogni caso, per poter godere dei bonus fiscali, gli acquisti devono riguar-

riarli” se si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità ed autonomia funzionale che, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono essere rimossi dall'utilizzatore (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono».

Queste spese possono fruire della maggiorazione del 40% in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi (come nel caso, invece, delle spese su beni di terzi che, essendo prive di una loro autonoma funzionalità, sono capitalizzabili nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali”). Pertanto, la

Le migliorie su beni di terzi sono agevolabili a patto che abbiano autonomia funzionale e possano essere rimossi dall'utilizzatore

dare beni materiali, con una chiara esclusione delle spese di ampliamento e di ammodernamento. Le migliorie sui beni sono agevolabili solo se, secondo i principi contabili, rientrano di per se stesse nella nozione di bene materiale, e quindi di bene con autonomia funzionale.

Su questo aspetto contiene utili chiarimenti la circolare 23/E/2016: «Con riferimento alle spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa, quali ad esempio quelli utilizzati in virtù di un contratto di locazione o comodato, si ricorda che, secondo corretti principi contabili, le stesse sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce “Immobilizzazioni mate-

classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi nell'ambito delle immobilizzazioni materiali va effettuata sulla base delle indicazioni contenute nei principi contabili nazionali.

I beni, inoltre, devono essere nuovi, intendendo con questo requisito il fatto che nessuno debba avere utilizzato il bene in precedenza. È ammessa la presenza di beni usati nel processo di costruzione di un bene nuovo, a condizione che il costo delle componenti usate sia inferiore al 50% del costo complessivo del bene.

In passato, poi, sono state fornite ulteriori precisazioni, ribadite nella circolare 23/E. Può essere agevolato in capo all'acquirente anche «il bene che

viene esposto in showroom ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità» (si vedano le circolari 4/E/2002, 44/E/2009 e 5/E/2015).

Non si applica, invece, la maggiorazione sul bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione, come ad esempio l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi.

Esistono, infine, esclusioni specificamente previste dalla norma (**slide 3**). Il bonus, ad esempio, non si applica alle seguenti tipologie di beni:

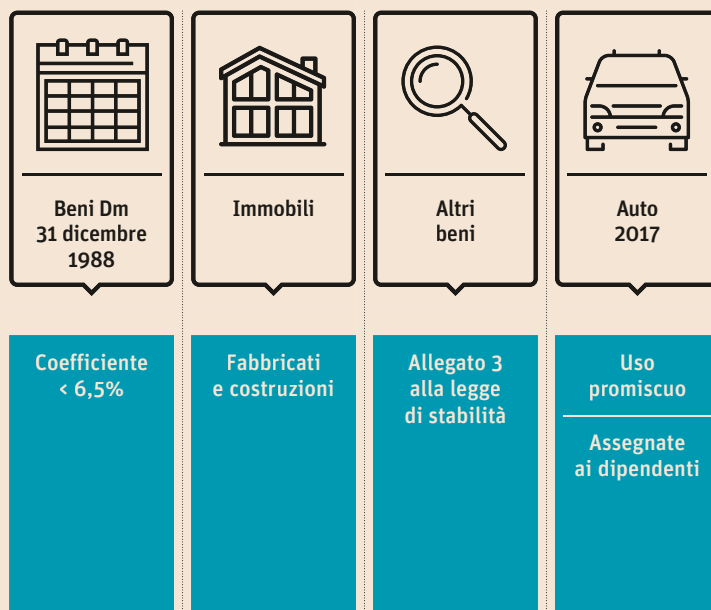
- l'acquisto di fabbricati e costruzioni;
- beni indicati in un allegato alla legge di stabilità 2016 (si tratta di beni particolari, come le condutture per le industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua, materiale ferroviario e aerei);
- beni per i quali i coefficienti di ammortamento previsti dal Dm del 31 dicembre 1988 sono inferiori al 6,5 per cento.

Per quest'ultima tipologia di beni materiali strumentali, per i quali il Dm stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento, il coefficiente che rileva è solo quello previsto dal decreto, mentre non assume alcuna importanza quello effettivamente adottato dall'impresa.

L'acquisto di autoveicoli

Per il periodo di imposta 2016 sono

3. INVESTIMENTI ESCLUSI



agevolati anche gli acquisti di autoveicoli. Se l'autovettura è utilizzata da imprese e professionisti si innalza il limite del costo massimo fiscalmente riconosciuto, con un aumento anche in questo caso pari al 40 per cento.

In pratica, per le auto indicate nel Tuir all'articolo 164, comma 1, lettera b), il limite massimo del costo di acquisto è stato elevato da 18.076 a 25.306 euro. Si tratta delle autovetture utilizzate ad uso promiscuo da imprese e professionisti. Questo è il caso maggiormente diffuso e, per questa tipologia di beni, in passato non solo era stato aumentato l'ammortamento deducibile, ma anche il limite massimo degli ammortamenti stessi.

Nella proroga al 2017 contenuta nella legge 232/16, invece, tutte le

4. APPLICAZIONE



auto ad uso promiscuo e quelle assegnate ai dipendenti sono state escluse dall'agevolazione. La possibilità di applicare il beneficio rimane solo per i beni ad uso esclusivamente strumentale. Pertanto, il bonus fiscale per l'acquisto di autoveicoli riguarda solo categorie specifiche di contribuenti (autoscuole, autonoleggio, e simili).

Resta ancora da chiarire il trattamento delle auto che sono state consegnate alla fine del 2016, ma sono state immatricolate solo nei primi mesi del 2017.

L'applicazione

Il riferimento "esclusivo" alle quote di ammortamento e ai canoni di locazio-

ne finanziaria fa chiaramente intuire che la maggiorazione del 40% non si applica su:

- canoni di locazione ordinaria;
- canoni di noleggio;
- plusvalenze o minusvalenze in caso di cessione del bene (**slide 4**).

Infatti, «rimangono esclusi dal beneficio i beni acquisiti tramite un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare al soggetto locatore o noleggiante» (si legge nella circolare 23/E).

La stessa circolare 23/E riepiloga in modo esaustivo le altre fattispecie per le quali la maggiorazione del costo non produce effetti:

- il calcolo delle plusvalenze di cui agli articoli 86 e 54, comma 1-bis, del Tuir o delle minusvalenze di cui agli articoli 101 e 54, comma 1-bis.1, del Tuir;
- la deduzione integrale del costo dei beni di cui agli articoli 102, comma 5, e 54, comma 2, del Tuir, ossia dei beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro;
- il calcolo del plafond del 5% relativo alla deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione di cui agli articoli 102, comma 6, e 54, comma 2, del Tuir;
- il calcolo del limite triennale relativo agli acquisti di beni strumentali previsto dall'articolo 1, comma 96, lettera b), della legge 244/2007, per i contribuenti minimi;
- il calcolo degli studi di settore previsti dall'articolo 62 bis del DL 331/1993 (come previsto espressamente dal comma 97 della legge 208/2016);

■ il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 724/1994.

La maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dalla maggiorazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo; tale disciplina, infatti, non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (circolare 25/E/2007 e 53/E/2009). Ciò vale anche ai fini della disciplina delle società in perdita sistematica (articolo 2, commi 36-decies e seguenti, del Dl 138/2011).

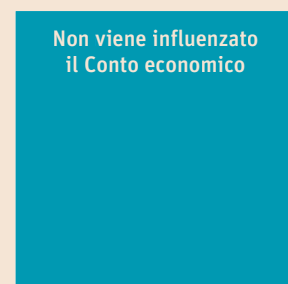
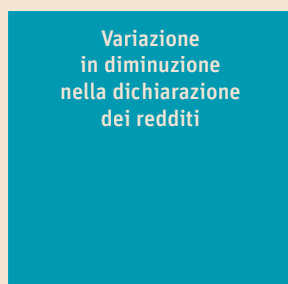
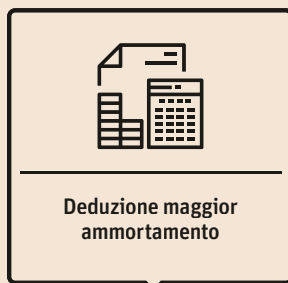
Pertanto, se una società consegue il reddito minimo richiesto dalla normativa sulle società di comodo, ma per effetto dei super ammortamenti il reddito finale dichiarato scende al di sotto di questo livello, oppure la società va in perdita, si deve considerare comunque rispettato il requisito di società operativa.

Così, ad esempio, se una società dichiarasse un imponibile pari a 200 che, però, scende a 60 per effetto del bonus (una variazione in diminuzione pari a 140) e il reddito minimo da dichiarare fosse pari a 120, si dovrebbe operare il confronto tra questo importo (120) e quello determinato senz'al'applicazione del bonus (200).

La maggiorazione

La norma prevede che il costo di acquisizione dei beni agevolati venga maggiorato del 40 o del 150 per cen-

5. MODALITÀ DI FRUIZIONE

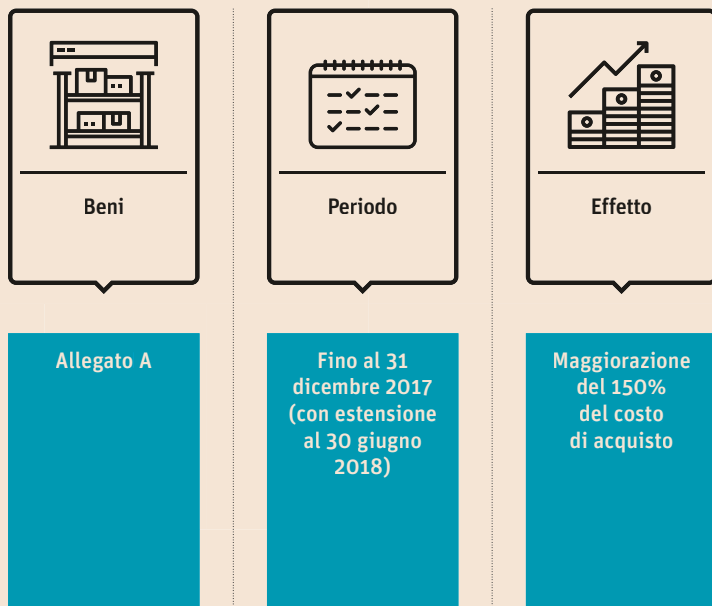


to. Si tratta di un aumento figurativo, che vale solo a fini fiscali. Più precisamente, questa maggiorazione si deve applicare «ai fini delle imposte sui redditi» e, quindi, non esplica nessun effetto nella determinazione dell'Irap.

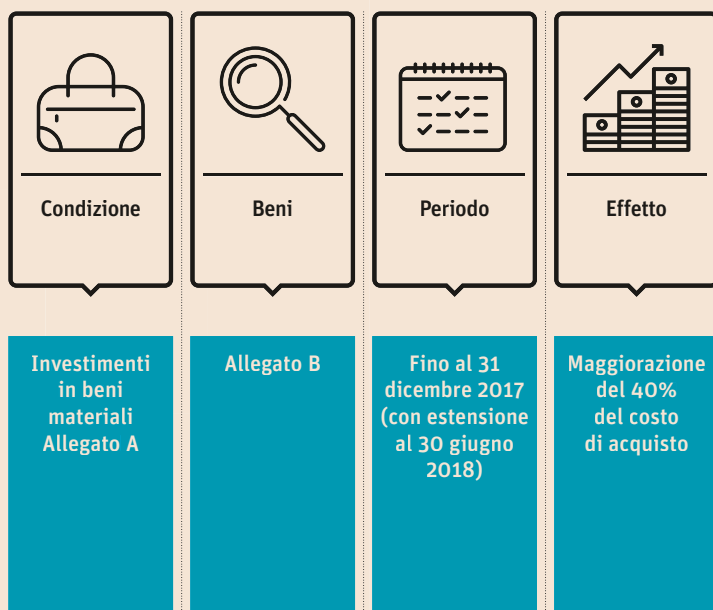
Dal punto di vista pratico, la maggiore quota di ammortamento che può essere dedotta deve essere indicata come una variazione in diminuzione del reddito imponibile **(slide 5)**.

È importante sottolineare l'assenza di legame tra ammortamenti civilistici e variazione in diminuzione a fini fiscali, soprattutto quando l'importo imputato a bilancio è inferiore a quanto previsto dal Dm del 31 dicembre 1988. Ad esempio, per un bene di costo 100, con coefficiente di ammortamen-

6. INVESTIMENTI INDUSTRIA 4.0



7. BENI IMMATERIALI



to 10, la variazione in diminuzione è pari a 4 (cioè al 10% del maggior costo figurativo di 40).

Se l'impresa imputa a conto economico un ammortamento ridotto, per esempio pari a 8, è sempre possibile effettuare la variazione in diminuzione a fini fiscali pari a 4, in considerazione del fatto che la maggiorazione del 40% si concretizza in una deduzione che opera in via extra-contabile, non correlata alle valutazioni di bilancio.

Di contro, le eventuali maggiorazioni degli ammortamenti non utilizzate nella dichiarazione dei redditi non potranno essere recuperate nei periodi successivi.

La separazione della gestione fiscale da quella contabile degli ammortamenti permette di migliorare il risultato del conto economico (grazie a una riduzione delle imposte sui redditi) senza doverlo aggravare con l'imputazione di ammortamenti maggiori rispetto a quelli derivanti dal piano sistematico civilistico.

Industria 4.0

Le novità introdotte per il 2017 includono la maggiorazione del 150% del costo di acquisto sui beni materiali indicati nell'allegato A (**slide 6**) e del 40% sui beni immateriali indicati nell'allegato B (legge 232/2016).

Per quanto riguarda i beni immateriali, trattandosi sostanzialmente di software, è richiesto che l'investimento avvenga congiuntamente

ad acquisizioni di beni materiali nuovi indicati nell'allegato A (**slide 7**). Rimane da chiarire come considerare il costo di beni venduti congiuntamente con un corrispettivo unitario.

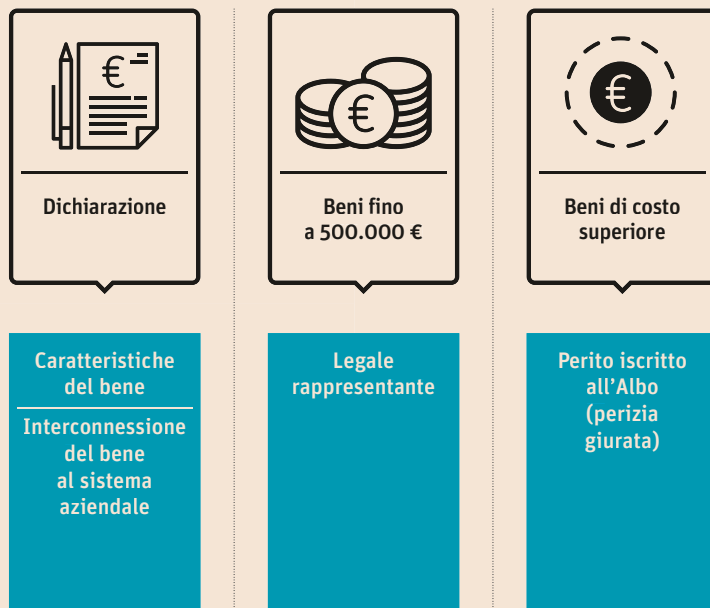
Per i beni materiali, invece, il beneficio fiscale viene ad essere particolarmente rilevante. Se ipotizziamo l'acquisto di un bene di costo 100, il maggiore ammortamento deducibile nel corso degli anni è pari a 150 e consente un risparmio di imposta (calcolato con la nuova aliquota del 24%) pari a 36. Questo equivale a dire che la misura fiscale consente di recuperare il 36 per cento dell'importo investito.

In termini di adempimenti specifici (**slide 8**), per la fruizione dei benefici l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante. Oppure, per beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500 mila euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un professionista iscritto all'albo, attestante che i beni presentino le caratteristiche tecniche tali da poter essere inclusi negli elenchi dei beni agevolabili e che siano interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Gli acconti

Come avviene di consueto per le norme agevolative è previsto che il bonus non produca effetti sugli acconti. Questo vale innanzi tutto per l'anno 2017, il cui acconto deve esse-

8. ADEMPIMENTI



re determinato nei modi ordinari, senza cioè tenere conto a fini previsti dell'agevolazione (anche se sono stati acquistati beni nel corso dell'anno).

Anche per il 2018 sono sterilizzati gli effetti finanziari, nel senso che l'acconto dovuto deve essere ricalcolato partendo dalle imposte dovute per l'anno precedente, senza tenere conto dell'eventuale agevolazione di cui l'impresa ha fruito. Nulla viene previsto per i periodi di imposta successivi. Pertanto, a partire dal calcolo degli acconti per il 2019 si avranno anche effetti finanziari positivi dovuti alla piena applicazione della norma agevolativa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



RIFERIMENTI NORMATIVI

Legge 208/2015
articolo 1, commi 91
e seguenti
Legge 232/2016
allegati A e B
Circolari 12/E
e **23/E/2016**

relatorePrimo
Ceppellini

Le assegnazioni riaprono i battenti

Le operazioni agevolate potranno essere effettuate entro il 30 settembre di quest'anno. La nuova scadenza per il versamento della sostitutiva è il 16 giugno 2018

La legge di Bilancio 2017 ha previsto la proroga dei termini per le operazioni di assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci, di trasformazione in società semplice e di estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale. La riapertura delle disposizioni agevolative era necessaria in quanto, in vigore della precedente legge, il tempo concesso agli operatori per prendere decisioni e applicare le norme, tenendo conto dell'emanazione delle interpretazioni operative, era stato insufficiente.

Di seguito ricordiamo i nuovi termini ed evidenziamo alcuni dei principali chiarimenti forniti dall'agenzia delle Entrate nelle circolari 26/E e 37/E del 2016.

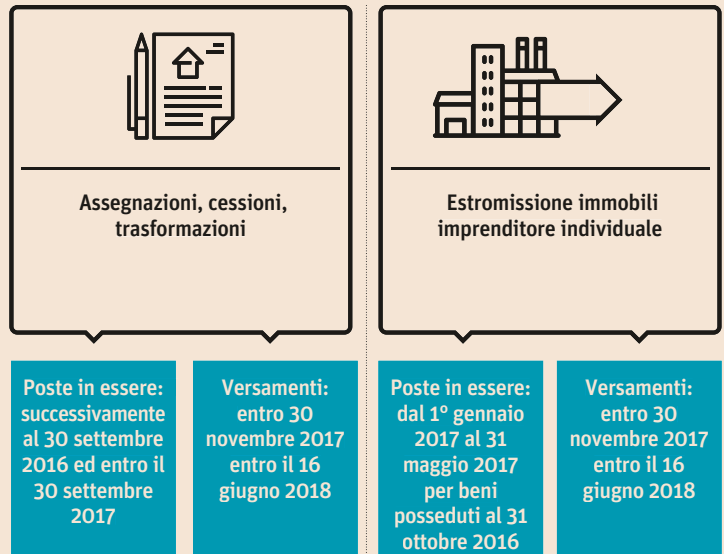
La norma di proroga

Al comma 565 della legge 232/2016 è previsto che le disposizioni dell'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge di Stabilità per il 2016, si applicano anche alle assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017. I versamenti dell'imposta sostitutiva devono essere effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 ed entro il 16 giugno 2018. Inoltre il comma 566 prevede che le disposizioni sull'estromissione degli immobili strumentali da parte degli imprenditori individuali, si applicano anche alle esclusioni di beni posseduti alla data del 31 ottobre 2016, effettuate dal 1° gennaio 2017 al 31 maggio 2017. I versamenti sono da effettuarsi entro il 30 novembre 2017 e il 16 giugno 2018 e gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2017 (**slide 1**).

Assegnazione e cessione

La circolare 26/E ha precisato che un cambiamento di destinazione del bene, anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione, per avere le caratteristiche di bene agevolabile, rappresenta una scelta non sindacabile con la normativa antielusiva in quanto determina un legittimo risparmio d'imposta. Inoltre con la circolare 37/E si è confermato che sono assegnabili anche i singoli beni ricompresi in un contratto di affitto d'azienda se prima dell'assegnazione vengono esclusi dal contratto di affitto del complesso aziendale.

1. LE NUOVE SCADENZE



Per quanto concerne le società in liquidazione è stato precisato che, trattandosi di una fase in cui non è esercitata alcuna attività d'impresa in quanto vengono poste in essere operazioni finalizzate alla cessazione dell'attività, gli immobili possono essere considerati, in linea generale, tra quelli assegnabili e cioè strumentali per natura e non per destinazione. Sul punto è importante segnalare la risoluzione 93/E del 17 ottobre 2016 che conferma che l'apertura della liquidazione, senza esercizio dell'attività d'impresa, fa rientrare gli immobili, in precedenza utilizzati direttamente, tra quelli che possono fruire dell'agevolazione. La risoluzione è ulteriormente significativa perché evidenzia come un'operazione di messa in liquidazione della so-

2. GLI IMMOBILI INTERESSATI

Regola generale: immobili diversi da quelli strumentali per destinazione e beni mobili iscritti in pubblici registri

Caratteristica da valutare al momento dell'assegnazione, vale a dire dell'atto, e non della delibera (ammessa anche se il cambiamento avviene in prossimità dell'atto)

Società in liquidazione: ammessa l'assegnazione per gli immobili (non c'è strumentalità per destinazione...)

Per gli immobili per i quali vengono forniti servizi complementari e funzionali (villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali) si deve valutare se la prestazione di servizi risulta "essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo" (circolare 7/E/2013)

cietà per assegnare, in modo agevolato, i beni immobili ai soci, anche per consentire agli stessi di cederli a terzi, non possa essere considerata elusiva in quanto rispettosa della *ratio legis* e questo anche se, in precedenza, l'offerta di acquisto degli immobili era stata proposta dai terzi direttamente alla società assegnante.

Con riferimento alla distinzione tra immobili strumentali per destinazione (esclusi dai benefici) e gli immobili strumentali per natura si segnala che per le società che svolgono attività particolari (ad esempio gallerie commerciali, case albergo vacanze, centri sportivi), al fine di capire se gli immobili sono da assimilare alle immobiliari di gestione ovvero se si tratta di immobili strumentali per destinazione, la circolare 26/E conferma che si deve dare rilevanza alle modalità concrete di svolgimento dell'attività utilizzando il criterio indicato dalla stessa agenzia delle Entrate nel paragrafo 4 della circolare 7/E del 2013 a proposito della definizione di svolgimento di una attività commerciale ai fini Pex (**slide 2**).

Infine si segnala che il singolo diritto reale (ad esempio usufrutto o nuda proprietà) non può mai essere oggetto di cessione o assegnazione, in quanto non si tratta di un bene. Vi sono però due ipotesi in cui questi diritti possono essere oggetto della disciplina agevolativa:

① quando la società è titolare di un diritto reale sul bene (ad esempio, sia titolare del diritto di proprietà e abbia dato in usufrutto o abitazione il bene al socio) e si liberi del suo diritto reale as-

3. LE ESCLUSIONI



Non assegnabili i singoli diritti reali

Usufrutto o nuda proprietà, a meno che permettano la "fuoriuscita" facendo pervenire il bene al socio (circolare 37/E/2016)



Società agricole

Non assegnabili i terreni utilizzati per coltivazione/allevamento

Assegnabili terreni concessi in locazione/comodato

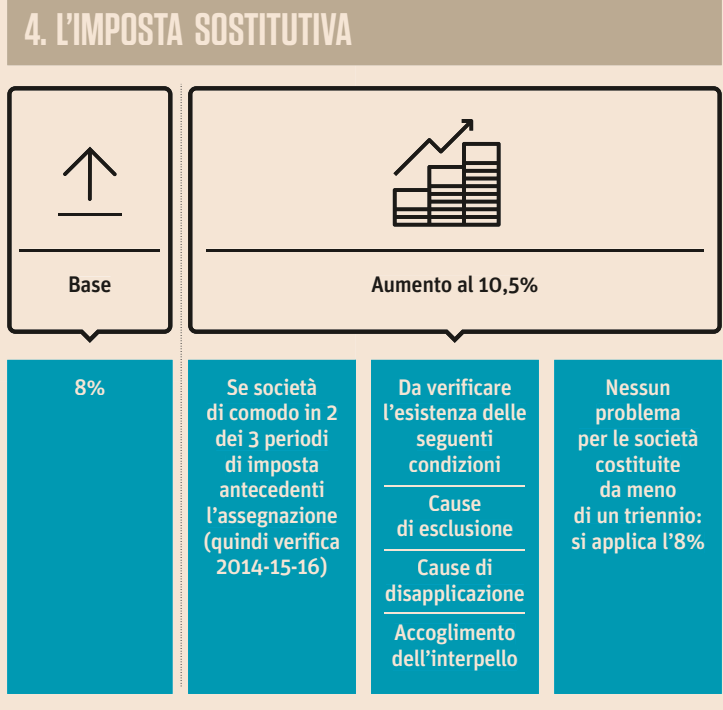
segnando o cedendo in via definitiva il bene al socio;

2 quando la società ha la piena proprietà del bene e si liberi dello stesso assegnando o cedendo ad un socio la nuda proprietà e ad un altro l'usufrutto (slide 3).

L'imposta sostitutiva

La società che assegna il bene al socio sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto, applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento. L'aliquota dell'imposta sale al 10,5% per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione. Sul punto la circolare 26/E chiarisce che sulla condizione di non operatività ha influenza l'esistenza di una delle cause di esclusione previste dalla legge sulle società di comodo ovvero di disapplicazione automatica prevista dall'apposito decreto del direttore dell'agenzia delle Entrate. Inoltre viene chiarito che comunque troverà applicazione l'aliquota dell'8% per tutte le società che non dispongono di un periodo triennale di osservazione (slide 4).

Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento. La circolare 37/E al paragrafo 3.1 chiarisce che il versamento dell'imposta sostitutiva del 13% liberale ri-



serve utilizzate in sede di assegnazione ed è definitivo e liberatorio anche per i soci: pertanto il pagamento dell'imposta sostitutiva determina l'irrilevanza in capo ai soci di una società di capitali dell'importo assoggettato a tassazione dalla società. Sul punto, nel caso di società di persone, la circolare chiarisce che non è possibile fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione e cioè una prima volta al momento della rivalutazione e un secondo momento all'affrancamento della riserva.

La stessa circolare prende in esame anche il caso di assegnazione di beni merce e di altri beni con componenti negative che si determinano dall'assegnazione dei beni merce. Viene chiarito che tali componenti negative devono essere utilizzate per ridurre l'im-

5. LE CONSEGUENZE PER I SOCI



Imponibile assoggettato ad imposta sostitutiva

Diventa irrilevante in capo al socio (circolare 26/E/2016, § 6.1)



Effetto

Il socio non è tassato sull'importo assoggettato a imposta sostitutiva

porto di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva.

L'assegnazione al socio

Con la circolare 26/E la norma sul tema in oggetto è stata interpretata nel seguente modo:

- ❶ il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società risulta definitivo e liberatorio per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione;
- ❷ pertanto l'utile in natura conseguito dal socio è ridotto dell'ammontare soggetto ad imposta sostitutiva in capo alla società (**slide 5**).

Distinguiamo di seguito il caso delle società di capitali da quello delle società di persone.

Società di capitali

La circolare 26/E nel paragrafo 6.1.1 presenta alcuni esempi che, nel caso di società di capitali, evidenziano l'impatto dell'assegnazione in capo al socio e dai quali è possibile trarre alcuni spunti generali. In via preliminare si fa presente che la circolare 37/E, al paragrafo 1.4, ha chiarito che la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili è da considerarsi disapplicata per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non si limita alla sola base imponibile dell'imposta sostitutiva come sembrava da una lettura di un passaggio della precedente circolare 26/E.

❶ **Annullamento riserve di capitale.** Riguardo gli aspetti contabili dell'operazione, dall'esempio fornito, emerge che il valore delle riserve che vengono annullate risulta ininfluente ai fini fiscali. Infatti, sia ai fini della determinazione dell'imponibile sulla società, sia ai fini del reddito maturato in capo al socio, quello che rileva è il valore normale del bene utilizzato nei calcoli dell'imposta sostitutiva. Negli esempi, infatti, si presuppone che, mentre l'annullamento delle riserve avviene in base al valore di mercato del bene, il calcolo ai fini dell'agevolazione parte dal valore catastale dell'immobile, in quanto si sceglie quest'ultimo. Per quanto riguarda il socio assegnatario, l'operazione influisce sul costo della partecipazione. In particolare, ci sono due effetti: l'imponibile su cui la società paga la sostitutiva aumenta il costo della partecipazione del socio; il valore del bene ricevuto lo riduce. Se il valore del bene è maggiore del costo del-

la partecipazione, la differenza determina un “sottozero” che rappresenta un reddito da tassare in modo ordinario in capo al socio (articolo 47 commi 5 e 7 del Tuir).

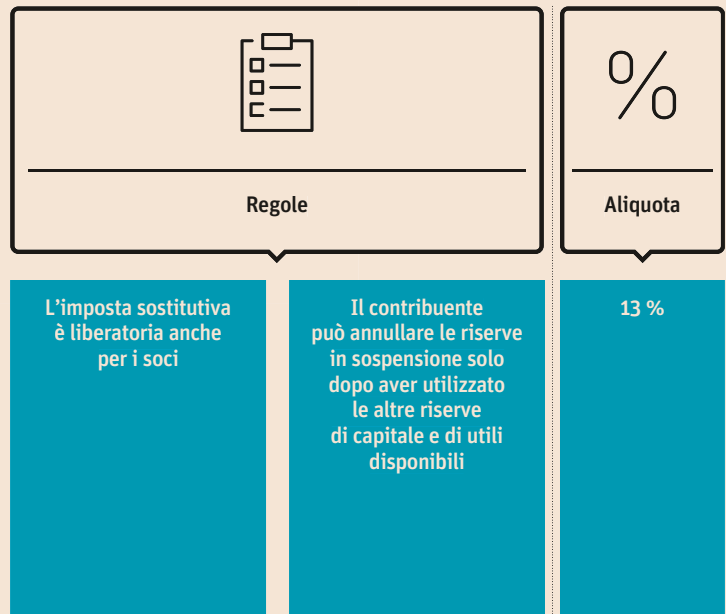
② *Annullamento riserve di utili.* Il costo della partecipazione è irrilevante e non subisce variazioni, in quanto il socio consegue un dividendo determinato dalla differenza tra il valore del bene utilizzato dalla società nei calcoli e l'imponibile assoggettato ad imposta sostitutiva.

In estrema sintesi, si può determinare subito l'effetto reddituale in capo al socio, dato che, in linea di principio, tale differenza è pari al costo contabile e fiscale riconosciuto del bene in capo alla società.

③ *Annullamento riserve di utili e di capitali.* In questo caso, occorre determinare in che proporzione vengono annullati i due tipi di riserve. Il calcolo viene fatto sui valori contabili: ipotizziamo il caso in cui, a fronte di un valore di mercato di 100, vengano annullate riserve di capitale per 50 e riserve di utili per 50 e il bene venga assegnato a valore catastale. Le percentuali così ottenute, che nel nostro caso sono entrambe del 50%, comportano i seguenti effetti:

- per il valore catastale, la percentuale riferita a riserve di capitale comporta una riduzione del costo della partecipazione del socio;
- per il costo fiscale del bene, la percentuale riferita alle riserve di utili rappresenta un dividendo per il socio;
- per la plusvalenza da assegnazione, la parte riferita alle riserve di capitali aumenta il costo fiscalmente rico-

6. LE RISERVE IN SOSPENSIONE



nosciuto dei soci.

④ *Annullamento di riserve in sospensione d'imposta.* Fermo restando il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13% la circolare 37/E evidenzia una regola, non presente nel dato normativo, che prevede che il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili (**slide 6**).

⑤ *Costo fiscale del bene in capo al socio.* Infine si evidenzia che, in tutti gli esempi proposti dalla circolare, il costo riconosciuto in capo al socio è sempre pari al valore fiscale utilizzato per la quantificazione dell'imposta sostitutiva.

Società di persone

Nel caso di società di persone il costo

7. LE SOCIETÀ DI PERSONE



della partecipazione del socio deve essere incrementato del maggior valore assoggettato ad imposta sostitutiva e successivamente decrementato del valore del bene ricevuto dall'assegnazione. Per i conteggi in capo al socio assume rilevanza il valore (normale o catastale) utilizzato dalla società per determinare la plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva. Le stesse regole valide per le società di persone sono applicabili anche per le società di capitali che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale (articoli 115 e 116 del Tuir).

Con la circolare 37/E al paragrafo 3.3 l'agenzia delle Entrate ha previsto esplicitamente l'ipotesi di tassazione del sottozero (differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto della quota del

socio e il valore normale fiscale del bene assegnato quando il primo è inferiore al secondo) anche nel contesto delle società di persone (slide 7).

Tuttavia si è precisato:

❶ che, in linea di principio, questo differenziale negativo non può essere attribuito al meccanismo dell'assegnazione agevolata ma a vicende estranee e già in essere quali ad esempio il caso dei soci che hanno acquistato le quote da un altro socio a sconto rispetto al patrimonio netto contabile e che quindi hanno fatto un buon affare;

❷ in queste ipotesi si applicano le disposizioni ordinarie e quindi l'articolo 47 comma 7 del Tuir con eventualmente la possibilità di applicare la tassazione separata ai sensi dell'articolo 17 comma 1 lettera l del Tuir se ne ricorrono le condizioni.

Con la circolare 37/E è stato inoltre precisato che:

❶ la ricostruzione dei dati per il calcolo del costo fiscalmente riconosciuto del socio deve essere documentato ai sensi dell'articolo 68 comma 6 del Tuir anche per le società di persone in contabilità semplificata, in questo caso in via extracontabile;

❷ nel caso di recesso del socio non sia applicabile la risoluzione 64/E del 25 febbraio 2008 che prevede una tassazione in capo al socio della differenza da recesso e una deduzione dello stesso importo in capo alla società di persone. Nel caso dell'assegnazione, sostiene l'Agenzia, il plusvalore latente relativo al bene assegnato non resta nel patrimonio sociale e quindi su tale importo non si realizza un fe-

nomeno di doppia imposizione.

Il confronto con la cessione

Le precisazioni contenute nella circolare 37/E del 16 settembre 2016 consentono di delineare in modo più chiaro gli aspetti operativi dell'assegnazione agevolata dei beni soci. In particolare, si può ricavare dalla lettura del documento interpretativo un utile confronto tra le operazioni di assegnazione e di cessione del bene.

A questo proposito va fatta una premessa: la circolare contiene una importante precisazione circa la libertà di scelta da parte degli operatori. Viene infatti ribadito che l'opzione per l'assegnazione in luogo della cessione, e viceversa, potrebbe costituire una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dalla legge, dalla quale deriva un risparmio di imposta legittimo e non sindacabile in base alle norme sull'abuso del diritto.

In secondo luogo ricordiamo le fondamentali differenze che la norma agevolativa introduce tra assegnazione e cessione nel calcolo dell'imposta sostitutiva:

- nell'operazione di assegnazione assume sempre rilievo il valore normale del bene, sia esso determinato in base al mercato o con i criteri catastali, mentre non ha importanza l'importo che viene contabilizzato dalla società;
- nell'operazione di cessione ciò che rileva è il corrispettivo pattuito, anche se con la limitazione che non può essere inferiore (ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva) al valore normale.

Nel caso di cessione non vi saranno effetti particolari in capo ai soci acquirenti: il loro costo della partecipazione resterà immutato e avranno un costo fiscale del bene oggetto di acquisto pari al corrispettivo pattuito e quindi in linea con il costo sostenuto e questo «a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva» (circolare 26/E).

Per l'assegnazione è importante ricordare una premessa fondamentale indicata dalla circolare 37/E: è possibile solo se vi sono riserve di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Il comportamento contabile deve essere coerente con i principi contabili di riferimento. A tale proposito si rimanda al documento di marzo 2016 emanato sull'argomento specifico dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

Un altro importante chiarimento arriva con riferimento alle riserve di utili che si possono generare nell'ipotesi di cessione agevolata. Se dalla contabilizzazione dell'operazione emerge una plusvalenza, questa, in caso di un risultato positivo di esercizio, potrebbe concorrere a formare una riserva di utili la cui distribuzione successiva rileva in capo ai soci come dividendo. Come specificato nella circolare e ribadito nel comunicato stampa a corredo della stessa, anche nella cessione, così come era chiaro per l'assegnazione, l'imposta sostitutiva pagata dalla società libera le riserve di utili che eventualmente si formano, pertanto le plusvalenze

8. LE PLUSVALENZE CONFLUITE NEGLI UTILI



In bilancio

Determinano un risultato positivo tassato con l'imposta sostitutiva che incide sul conto economico e quindi sul patrimonio della società



Conseguenze

La circolare 37/E/2016 ha chiarito che le riserve di utili assoggettati a imposta sostitutiva non saranno tassate in sede di distribuzione ai soci

confluite negli utili non genereranno tassazione in capo ai soci in sede di distribuzione dei dividendi **(slide 8)**.

Nel caso di beni immobilizzati il regime delle plusvalenze è sostanzialmente identico. Per l'assegnazione, come per la cessione, esse infatti non rilevano né ai fini dell'Ires né ai fini dell'Irap, ma concorrono a formare l'ammontare dei parametri di riferimento per calcolare la deducibilità degli interessi passivi (articolo 96 del Tuir) o delle spese di rappresentanza (articolo 108 del Tuir). La differenza maggiore si riscontra invece nel caso delle minusvalenze: infatti mentre nell'assegnazione l'indeducibilità è prevista dal testo unico (articolo 101 del Tuir) nel caso di cessione la circolare chiarisce che le minusvalenze rilevano anche ai fini dell'Ires.

Del resto se una cessione genera una minusvalenza, e la società cedente può dedurla, dall'altro lato il socio cessionario riceve un bene con un costo fiscale inferiore a quello che era riconosciuto alla società, ed è quindi su di esso che grava la plusvalenza latente tassabile in futuro.

Non è specificato se questa conclusione sia valida solo quando il corrispettivo è almeno pari al valore normale del bene ai sensi dell'articolo 9 del testo unico, come invece viene detto chiaramente per i componenti negativi derivanti dall'assegnazione di beni merce. In questa ultima ipotesi di beni merce la scelta tra assegnazione e cessione produce risultati assolutamente identici, infatti, non solo c'è piena simmetria di trattamento dei differenziali positivi ma anche degli eventuali differenziali negativi.

Vanno fatte a questo proposito due precisazioni:

- la deduzione delle componenti negative è consentita per l'assegnazione a condizione che i componenti positivi delle rimanenze siano assunti in misura non inferiore al loro valore normale ai sensi dell'articolo 9 del Tuir, mentre non è chiaro se questo vale anche per le cessioni;
- le componenti negative che derivano da queste assegnazioni o cessioni devono prioritariamente essere utilizzate per compensare plusvalenze da assegnazione o da cessione.

Quando si valuta la convenienza comparata delle due ipotesi, bisogna anche tenere conto degli effetti in capo al socio. Come ricorda la circolare, il co-

sto riconosciuto del bene ricevuto dal socio cambia; in particolare:

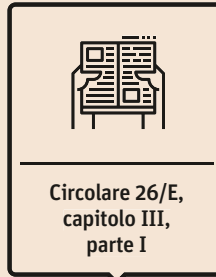
- in caso di assegnazione, si farà riferimento in futuro all'importo assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società;
- nella cessione invece, come abbiamo ricordato sopra, rileva il corrispettivo pagato dal socio.

La trasformazione

Con riferimento a questo istituto giuridico possiamo delineare i seguenti principali chiarimenti:

- 1 sarà opportuno valutare gli effetti della trasformazione sulle riserve di utili di una società di capitali già presenti in bilancio. In tale caso infatti la circolare 26/E ha chiarito che le riserve costituite prima della trasformazione devono essere imputate ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione con conseguente tassazione secondo le regole ordinarie (**slide 9**);
- 2 le società, di capitali o di persone, che vogliono trasformarsi in società semplice con le agevolazioni della legge 208 del 2015 devono rispettare un importante requisito in termini di compattezza sociale. È infatti richiesto che tutti i soci alla data della trasformazione dovessero essere tali anche alla data di riferimento del 30 settembre 2015. La circolare 26/E del 1 giugno 2016 ha chiarito che sono ammessi cambiamenti di quote di partecipazione, purché avvengano solo tra soci con questi requisiti. In pratica, è possibile che i soci modifichino le loro percentuali oppure che escano dalla società, ma non

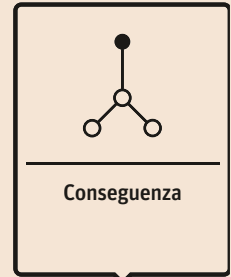
9. GLI EFFETTI DELLA TRASFORMAZIONE



Sono da imputare ai soci nel caso di società di capitali



Successivo alla trasformazione



Tassazione con le regole ordinarie

possono mai entrare a far parte della società nuovi soggetti, pena la perdita del beneficio;

- 3 con la circolare 37/E l'Agenzia ha ribadito che con la trasformazione viene meno l'attività imprenditoriale e di conseguenza la società trasformanda dovrà provvedere alla chiusura della partita Iva;

- 4 con la risoluzione 101/E del 3 novembre 2016 l'agenzia delle Entrate ha ritenuto che non si configuri abuso del diritto nell'ipotesi in cui una società venga scissa con attribuzione alla beneficiaria dei beni immobili e alla scissa delle partecipazioni con la successiva trasformazione agevolata della sola società immobiliare beneficiaria.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



RIFERIMENTI NORMATIVI

Legge 232/2016
articolo 1,
commi 565 e 566
Circolari 26/E
e 37/E del 2016

relatore



Angelo
Busani

Società semplici aperte alla gestione

Anche le strutture societarie più «leggere» possono essere intestatarie di beni immobili, mobili registrati e partecipazioni da mettere a reddito

La normativa tributaria (di natura transitoria, ma più volte reiterata) che ha sospinto alla trasformazione delle società commerciali in società semplici aventi come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili, mobili registrati o partecipazioni, ha sospinto anche a riprendere in esame la forma della società semplice per comprendere se si tratti di uno strumento utile per l'intestazione di un patrimonio, per la sua gestione e per la sua protezione.

L'oggetto

C'è da osservare anzitutto che la normativa fiscale ha consentito di sdoganare il problema dell'oggetto

della società semplice, e cioè se sia legittimo che la società semplice possa avere a oggetto l'intestazione e la gestione di un patrimonio.

L'opinione tradizionale riteneva che la società semplice potesse essere impiegata solo per lo svolgimento di attività agricole.

Infatti, ai sensi dell'articolo 2249 del Codice civile, per l'esercizio di una attività di tipo commerciale occorre necessariamente utilizzare forme societarie diverse dalla società semplice (ad esempio, nelle società di persone, la Snc e la Sas; e, nelle società di capitali, la Spa, la Srl e la società in accomandita per azioni). E sempre per l'articolo 2249 del Codice civile, la società semplice si può utilizzare solo per lo svolgimento di attività "diverse" dalle attività commerciali.

Si trattava quindi di dare un significato a questa espressione «attività diverse» dalle «attività commerciali». Ebbene, da un lato, si notava che, nell'ambito delle attività che un imprenditore può svolgere, se si tolgono le attività commerciali, non resta da considerare altro che le attività agricole.

D'altro lato, si notava che l'articolo 2248 del Codice civile sancisce che l'attività di "mero godimento" di beni è disciplinata dalle norme sulla comunione e non dalle norme sulle società.

In sostanza, si concludeva: dato che le attività commerciali non possono essere esercitate nella forma della società semplice e dato che

1. IL QUADRO ORIGINARIO



Opinione tradizionale:
la società semplice
può esercitare solo
l'attività agricola

Articolo 2249, Codice civile:
la società semplice può
esercitare solo attività
"diverse" da quelle
"commerciali"

Attività "diverse" da quelle
commerciali sono solo
le attività agricole

L'attività di mero godimento
(art. 2248 c.c.) è disciplinata
dalle regole della comunione
e non è suscettibile di
esercizio in forma societaria

l'attività di mero godimento è disciplinata dalle norme sulla comunione, per la società semplice non resta altro ambito che quello appunto dell'attività agricola.

Questa tradizionale inquadratura della materia in esame si è via via incrinata.

Anzitutto, il Dpr 31 marzo 1975, n. 136 ha consentito l'utilizzo della società semplice per lo svolgimento dell'attività di organizzazione e revisione contabile di aziende (che è un'attività evidentemente commerciale).

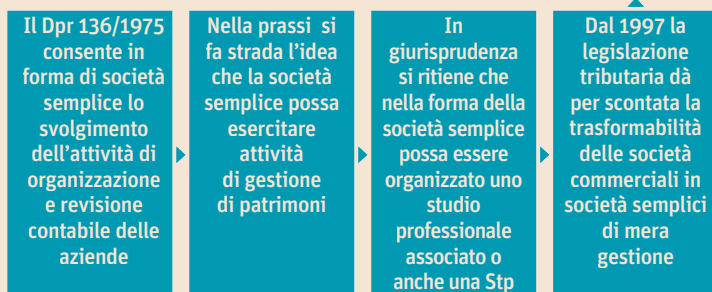
Inoltre, nella prassi professionale (agevolata dal fatto che la società semplice non era da costituire necessariamente con atto notarile e non era da iscrivere nel Registro delle imprese, e quindi dal fatto che non

2. L'EVOLUZIONE



Il quadro originario del Codice civile si è modificato:
è possibile che la società semplice abbia a oggetto
la gestione di beni mobili, beni immobili e valori mobiliari

Incrinatura dell'opinione tradizionale



vi erano controlli sul punto) si è sempre più diffusa l'opinione che, nel concetto di «attività diverse» da quelle commerciali, e quindi esercitabile dalla società semplice, vi potesse essere (oltre che l'attività agricola), anche un'attività (non commerciale) di gestione di patrimoni, mobiliari e immobiliari.

In giurisprudenza (e la dottrina è stata favorevole a questo spunto) è stato ritenuto che nella forma della società semplice potesse essere organizzato uno studio professionale associato (Tribunale di Milano 3 giugno 1999): in altre parole, molti anni prima dell'introduzione nel nostro ordinamento di una regolamentazione delle società professionali, nella prassi quotidiana (positi-

vamente avallata dalla dottrina) si è ammesso che nel concetto di «attività diverse» esercitabili dalla società semplice, ai sensi dell'articolo 2249 del Codice civile, potesse rientrare anche l'esercizio della libera professione in forma collettiva.

Tra l'altro, restando proprio nel campo delle società tra professionisti, c'è da sottolineare che la legge 183/2011, la quale ha per la prima volta introdotto le società tra professionisti (Stp) nel nostro ordinamento, riconosce oggi espresamente che la società semplice è uno dei tipi societari che i professionisti possono utilizzare per organizzare la libera professione in forma societaria.

Ma la definitiva incrinatura dell'impostazione tradizionale che voleva la società semplice dedicata solo all'agricoltura è giunta con la citata reiterata legislazione, di natura transitoria, che, dal 1997 in avanti, ha agevolato l'evoluzione delle società commerciali in società semplici. Tali norme, infatti, non sono state finalizzate a consentire la costituzione di società semplici di gestione (in esito a un procedimento trasformativo), rimuovendo un divieto di legge, ma, al contrario, hanno dato per presupposta la legittimità e la conformità al sistema di una tale eventualità, limitandosi a incentivarla dal punto di vista tributario.

Questa legislazione ha dunque sollecitato l'idea secondo la quale il quadro originario, delineato nel Codice civile, ha subito una netta mo-

dificazione, consistente appunto nell'ammettere la gestione di beni quale possibile oggetto di una società semplice.

L'espressione più compiuta di queste conclusioni è contenuta in due recenti massime del Comitato notarile del Triveneto: la n. G.A.10, intitolata «Attività di gestione di beni quale oggetto sociale» e la n. O.A.11, intitolata «Ammissibilità di società semplici aventi ad oggetto la gestione di immobili, mobili registrati e partecipazioni sociali». In sintesi, queste massime affermano che:

■ l'«attività di gestione di beni» (mobili o immobili) è un'«attività commerciale» (e, quindi, non è esercitabile sotto forma di società semplice) se vengano apprestati un coordinamento dei mezzi della produzione e una organizzazione di tipo industriale (ad esempio, è il caso della società proprietaria di appartamenti dati in locazione che eroghi ai conduttori servizi di fornitura pasti, di lavaggio di biancheria, di pulizie, di autista, di baby sitter, eccetera);

■ l'«attività di gestione di beni» (mobili o immobili), se intesa come «attività non commerciale», può essere oggetto sia di una società «commerciale» sia di una società semplice: si tratta di una attività «non commerciale» quando essa sia svolta senza coordinamento dei mezzi della produzione, in assenza di qualsiasi organizzazione di tipo industriale, al fine vincolante di ri-

3. LA SITUAZIONE ATTUALE



Notai triveneto
Massima n. G.A.10, intitolata
«Attività di gestione di beni
quale oggetto sociale»
Massima n. O.A.11, intitolata
«Ammissibilità di società
semplici aventi ad oggetto la
gestione di immobili, mobili
registrati e partecipazioni
sociali»

La «attività di gestione di beni» (mobili o immobili) è una «attività commerciale» (e, quindi, non è esercitabile sotto forma di società semplice) se vengano apprestati un coordinamento dei mezzi della produzione e un'organizzazione di tipo industriale (ad esempio, è il caso della società proprietaria di appartamenti dati in locazione che eroghi ai conduttori servizi di fornitura pasti, di lavaggio di biancheria, di pulizie, di autista, di baby sitter eccetera)

4. LA SITUAZIONE ATTUALE (SEGUE)



Notai Triveneto
Massime n. G.A.10 e n.
O.A.11

La «attività di gestione di beni», se intesa come «attività non commerciale», può essere oggetto sia di una società «commerciale» sia di una società semplice:

C'è attività «non commerciale» quando è svolta senza coordinamento dei mezzi della produzione, senza organizzazione di tipo industriale, al fine vincolante di ricavarne un utile e con esclusione della possibilità per i soci di utilizzare direttamente i beni sociali

È da intendere come una comunione di mero godimento e, quindi, non può essere l'oggetto di alcun tipo di società, ove sui beni gestiti non sia impresso il vincolo negoziale di destinazione economico tipico del contratto di società

5. IL CONFINE TRA GLI ISTITUTI



La comunione

La comunione è una situazione non un contratto. I comproprietari conservano il diritto di disporre liberamente della loro quota, di servirsi dei beni comuni personalmente e di domandare lo scioglimento della comunione



La società semplice

L'attività non è di mero godimento, ma di "gestione", seppur non commerciale, caratterizzata dal vincolo di esercitare l'attività di gestione, destinando i beni sociali all'esercizio di tale attività

cavarne un utile e con esclusione della possibilità per i soci di utilizzare direttamente i beni sociali (è il caso della società proprietaria di una o più unità immobiliari destinate ad essere locate in maniera stabile, senza che siano erogati servizi accessori);

■ è da intendere come una comunione di mero godimento e, quindi, non può essere posta come oggetto sociale di alcun tipo di società, ove sui beni gestiti non sia impresso il vincolo negoziale di destinazione economico tipico del contratto di società, vincolo negoziale che, ove costituito, esclude l'applicazione della disciplina sulla comunione dettata (e, in particolare esclude la facoltà per i comproprietari di uti-

lizzare personalmente i beni e di disporne liberamente pro-quota).

In ogni caso, anche prescindendo dalle disposizioni fiscali, la costituzione di società semplici di gestione appare consentita dall'ordinamento, in quanto fattispecie ben distinta dalla comunione di godimento. La comunione, infatti, è una situazione di fatto e non un contratto, al cui interno non sorgono obbligazioni negoziali reciproche a carico dei comproprietari, i quali, anche nell'ipotesi che abbiano deliberato di sfruttare economicamente i loro beni comuni, conservano il diritto di disporne liberamente (articolo 1103 del Codice civile), di servirsene personalmente, ancorché nei limiti di legge (articolo 1102), di domandare lo scioglimento della comunione (articolo 1111).

Qualora, dunque, i partecipanti alla comunione intendano vincolare stabilmente i beni comuni all'esercizio di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili, senza che tale attività sia destinata ad assumere il carattere della commercialità, non possono ricorrere a un semplice regolamento (ai sensi dell'articolo 1106 del Codice civile) che disciplini l'amministrazione e l'uso della cosa comune, ma devono necessariamente perfezionare un contratto di società semplice, cioè lo strumento tipico che l'ordinamento offre loro per costituire un vincolo giuridicamente rilevante. La discriminante, dunque, tra comunione di godimento e società semplice di gestio-

ne, non risiede soltanto nell'attività economica non commerciale che deve necessariamente essere oggetto delle società semplici, ma anche, e soprattutto, nella volontà negoziale, o meno, dei comunisti di vincolarsi all'esercizio di tale attività. Nei limiti in cui tale volontà sussista, non può dunque negarsi la legittimità della costituzione di una società semplice avente ad oggetto la gestione di beni, intesa, ovviamente, come attività economica non commerciale e non come mero godimento statico di beni comuni.

Costituzione e pubblicità

Così risolta dunque la questione dell'oggetto sociale, si può passare a stabilire quali sono i connotati essenziali della società semplice e la sua regolamentazione.

Quanto all'atto costitutivo, il Codice civile non detta prescrizioni particolari, tanto che la società semplice può essere costituita anche verbalmente o addirittura tacitamente.

Tuttavia, è ovvio che, nella maggior parte dei casi, si ricorre alla forma scritta, la quale è peraltro obbligatoria ove si intendano effettuare a favore della società semplice apporti aventi a oggetto una proprietà immobiliare o diritti reali immobiliari.

In qualunque forma sia costituita, la società semplice deve comunque essere pubblicizzata (a cura dei suoi amministratori) nel Registro delle imprese, ove è istituita una sezione

6. COSTITUZIONE E PUBBLICITÀ



Forma dell'atto costitutivo

Forma libera (anche verbale, anche tacitamente) salva la forma richiesta dalla natura dei conferimenti (ad esempio, serve la forma scritta se siano conferiti beni immobili)



Soci

Qualunque soggetto può essere socio (persone fisiche, persone giuridiche, enti diversi dalle persone giuridiche)



Pubblicità

Gli amministratori hanno l'obbligo di iscrivere la società semplice al Registro Imprese, ove è istituita una "sezione speciale" per queste società

speciale destinata appunto ad accogliere le società semplici (legge 29 dicembre 1993, n. 580).

Soci della società semplice possono essere persone fisiche o anche soggetti diversi dalle persone fisiche: ad esempio, altre società (sia di persone che di capitali) o enti diversi dalle società, come trust, fondazioni o associazioni.

L'amministrazione

Il Codice civile stabilisce che ogni socio è anche amministratore della società e che ogni amministratore può agire in via disgiunta dagli altri amministratori (articolo 2257 del Codice civile). Inoltre, l'articolo 2266 prescrive che ogni socio am-

7. AMMINISTRAZIONE E RAPPRESENTANZA



Articolo 2257
Codice civile

Ogni socio è anche amministratore (salvo deroga con apposita clausola statutaria)

Ogni amministratore può agire in via disgiunta dagli altri amministratori (salvo deroga con apposita clausola statutaria)



Articolo 2266
Codice civile

A ogni amministratore compete la rappresentanza della società in via disgiunta dagli altri amministratori (salvo deroga con apposita clausola statutaria)

ministratore validamente rappresenta la società verso i terzi, in via disgiuntiva rispetto agli altri soci amministratori.

Questo modello previsto dalla legge, che si applica in mancanza di diverse pattuizioni tra i soci, è però ampiamente derogabile.

Infatti, nello statuto della società può anzitutto essere inserita una clausola che riservi l'amministrazione della società solo a taluno dei soci (è controversa la possibilità della nomina di un amministratore non socio: la tesi tradizionale non lo ammette, ma più modernamente ci sono aperture sul punto).

Inoltre, si può prevedere che, in caso di pluralità di amministratori, essi non agiscano disgiuntamente, ma che agiscano, in tutto o in parte con firma congiunta. Ad esempio, è assai ricorrente la clausola statutaria in base alla quale i soci amministratori agiscono in via disgiunta per le operazioni di ordinaria amministrazione e in via congiunta per le operazioni di straordinaria amministrazione (al riguardo, in questi casi sarebbe bene definire in anticipo, per evitare controversie interpretative, che cosa si intenda per ordinaria e per straordinaria amministrazione).

Le obbligazioni sociali

Per le obbligazioni della società risponde anzitutto il patrimonio della società stessa.

Per le obbligazioni sociali rispon-

8. OBBLIGAZIONI SOCIALI



Regola
generale

Delle obbligazioni sociali risponde anzitutto il patrimonio della società



La
responsabilità
del socio agente

Delle obbligazioni sociali rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società



La
responsabilità
del socio
non agente

Anche il socio non agente risponde personalmente e solidalmente, salvo patto contrario portato a conoscenza dei terzi altrimenti, la limitazione della responsabilità non è opponibile ai creditori

dono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e, salvo patto contrario, gli altri soci (articolo 2267 del Codice civile). Il patto deve essere portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei; in mancanza, la limitazione della responsabilità o l'esclusione della solidarietà non è opponibile a coloro che non ne hanno avuto conoscenza.

Tuttavia, ai sensi dell'articolo 2268 del Codice civile, il socio che sia richiesto del pagamento di debiti sociali può domandare, anche se la società è in liquidazione, la preventiva escussione del patrimonio sociale, indicando i beni sui quali il creditore possa agevolmente soddisfarsi.

Occorre infine rammentare che:

- ai sensi dell'articolo 2269 del Codice civile, chi entra a far parte di una società già costituita risponde con gli altri soci per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto della qualità di socio.
- ai sensi dell'articolo 2290 del Codice civile, quando un socio fuoriesce dalla società, egli risponde verso i terzi per le obbligazioni sociali fino al giorno in cui si verifica la sua uscita dalla società.

I creditori del socio

Il creditore particolare del socio, finché dura la società, può far valere i suoi diritti sugli utili spettanti al debitore e compiere atti conservativi sulla quota spettante a quest'ultimo

9. OBBLIGAZIONI SOCIALI (SEGUE)



Diritto alla preventiva escussione

Il socio che sia richiesto del pagamento di debiti sociali può domandare la preventiva escussione del patrimonio sociale, indicando i beni sui quali il creditore possa agevolmente soddisfarsi



La responsabilità del socio entrante

Chi entra a far parte di una società già costituita risponde con gli altri soci per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto della qualità di socio



La responsabilità del socio uscente

Quando un socio fuoriesce dalla società, egli risponde verso i terzi per le obbligazioni sociali fino al giorno in cui si verifica la sua uscita dalla società

10. IL CREDITORE DEL SOCIO



I diritti del creditore del socio verso la società

Il creditore particolare del socio, finché dura la società, può far valere i suoi diritti sugli utili spettanti al debitore e compiere atti conservativi sulla quota spettante a quest'ultimo nella liquidazione



Il diritto del creditore a far liquidare la quota del socio

Se gli altri beni del debitore sono insufficienti a soddisfare i suoi crediti, il creditore particolare del socio può inoltre chiedere in ogni tempo la liquidazione della quota del suo debitore. La quota deve essere liquidata entro tre mesi dalla domanda, salvo che sia deliberato lo scioglimento della società

11. LA MORTE DEL SOCIO



Cosa spetta agli eredi

In caso di morte di uno dei soci, gli altri (salvo diversa clausola statutaria) devono liquidare agli eredi la quota del socio defunto, in alternativa possono sciogliere la società o continuarla con gli eredi



Il valore della liquidazione degli eredi

La liquidazione della quota si effettua attribuendo agli eredi una somma di denaro di valore pari al valore corrente della quota del socio defunto



In quanto tempo gli eredi devono essere liquidati

Il pagamento della quota agli eredi del socio defunto deve essere fatto entro sei mesi dal decesso del socio

nella liquidazione.

Se gli altri beni del debitore sono insufficienti a soddisfare i suoi crediti, il creditore particolare del socio può inoltre chiedere in ogni tempo la liquidazione della quota del suo debitore. La quota deve essere liquidata entro tre mesi dalla domanda, salvo che sia deliberato lo scioglimento della società.

La morte del socio

Salvo contraria disposizione del contratto sociale, in caso di morte di uno dei soci, gli altri devono liquidare agli eredi la quota del socio defunto, a meno che preferiscano sciogliere la società ovvero continuarla con gli eredi stessi e questi

vi acconsentano.

La liquidazione della quota si effettua attribuendo agli eredi non una porzione dei beni sociali, ma una somma di denaro di valore pari al valore corrente della quota del socio defunto, in base alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento. Se vi sono operazioni in corso, il socio o i suoi eredi partecipano agli utili e alle perdite inerenti alle operazioni medesime.

Il pagamento della quota spettante agli eredi del socio defunto deve essere fatto entro sei mesi dal giorno in cui si verifica lo scioglimento del rapporto.

Il trattamento fiscale

La materia degli atti costitutivi e degli aumenti del capitale di società è normata dall'articolo 50, comma 1, Dpr 131/1986 (il Tur, testo unico dell'imposta di registro), e dall'articolo 4, Tariffa parte prima allegata al Tur (TP1), i quali, in linea generale, dispongono, per l'atto costitutivo delle «società di qualunque tipo ed oggetto»:

- l'applicazione, di regola, dell'imposta di registro in misura fissa;
- l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale nel caso in cui l'atto costitutivo contenga il conferimento di beni immobili o di diritti reali su beni immobili (con aliquote differenziate, a seconda della natura dei beni conferiti, applicate alla base imponibile rap-

12. I CONFERIMENTI

Articolo 50 TUR + Articolo 4 TP1



presentata dal valore dei beni conferiti al netto delle passività accollate alla società conferitaria, diminuito forfetariamente per tener conto dei costi di costituzione);

■ l'applicazione di specifiche imposte fisse per il caso di atto costitutivo contenente il conferimento di unità da diporto.

Questo panorama normativo concerne, come già accennato, l'atto costitutivo delle «società di qualunque tipo e oggetto» (e i relativi conferimenti), senza quindi la possibilità di dare ingresso a un ragionamento discriminatorio inerente la società semplice non agricola, e cioè pretendendo di applicare ad essa la normativa propria dei conferimenti negli enti, diversi dalle società, non «aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole».

Invero, l'articolo 50, comma 1, Tur, e l'articolo 4, TP1, si occupano, oltre che delle «società di qualunque tipo e oggetto» anche «degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole». Ebbene, l'espressione «aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole» deve essere evidentemente riferita (in quanto le società hanno già, per definizione, quale oggetto, «l'esercizio di attività commerciali o agricole») a ciascuno «degli

enti diversi dalle società» cui la norma si riferisce. Pertanto, si deve prendere atto della seguente tripartizione:

- le «società di qualunque tipo e oggetto», cui si applica, per la tassazione dei conferimenti in sede di atto costitutivo, il disposto dell'articolo 50, comma 1, Tur, e dell'articolo 4, TP1;
- gli enti diversi dalle società, «con o senza personalità giuridica» purché «aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole» cui pure si applica, per la tassazione dei conferimenti che essi ricevono in sede di atto costitutivo, il disposto dell'articolo 50, comma 1, Tur, e dell'articolo 4, TP1 (pertanto, quanto è di-

sposto con riferimento ai conferimenti in sede di costituzione di società può essere pedissequamente ripetuto per i conferimenti effettuati in questi enti diversi dalle società «aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole»);

■ gli enti diversi dalle società, «con o senza personalità giuridica» non «aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole».

Occorre inoltre premettere che, se si tratti di conferimenti rientranti

essere da un soggetto Iva nell'esercizio della sua attività, rientrano nella generica categoria degli «atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere» (articolo 2, comma 1, Dpr 26 ottobre 1972, n. 633) e, pertanto, sono soggetti all'Iva (con conseguente applicazione dell'imposta fissa di registro, ai sensi dell'articolo 40, comma 1, Tur, e dell'articolo 11, comma 1, TP1); a differenza del-



RIFERIMENTI NORMATIVI

Codice civile
articoli 1106 e 2249
Dpr 131/1986
articolo 50, comma 1
legge 580/1993

L'atto costitutivo della società semplice sconta l'imposta di registro in misura fissa tranne che nel caso di conferimento di immobili

nel campo di applicazione dell'Iva, si applicano le stesse regole circa l'imponibilità a Iva (con le aliquote, a seconda dei casi, del 10 o del 22 per cento) o l'esenzione da Iva (e il conseguente trattamento in termini di applicazione dell'imposta di registro in misura fissa o in misura proporzionale) dettate per le compravendite e gli altri negozi traslativi di beni immobili.

Infatti, i conferimenti posti in

l'imposta di registro, nella legge Iva non si rilevano limitazioni in quanto al soggetto destinatario del conferimento e, quindi, il soggetto conferitario può essere qualsiasi società oppure qualsiasi ente, senza necessità che cioè si tratti di una entità che abbia per «oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole» (articolo 4, comma 1, TP1).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

“ Ho fatto migliaia di dichiarazioni, ma solo una mi ha cambiato la vita. ”

PlusPlus24 Fisco,
la banca dati che cambia
il tuo modo di lavorare.



COMPLETO

Tutta la ricchezza informativa del Gruppo 24 Ore e l'autorevolezza del quotidiano.

AUTOREVOLE

I grandi autori e gli esperti del Sole 24 Ore ti aiutano nelle decisioni.

FACILE

Il nuovo motore di ricerca innovativo per risposte semplici, efficaci e aggiornate.

ESCLUSIVO

Servizi e vantaggi esclusivi per il tuo lavoro e il tuo tempo libero.

PLUS PLUS

24

Fisco



TROVA QUELLO CHE CONTA DAVVERO.

PLUSPLUS24FISCO.COM

La banca dati
utilizzata dalla
Guardia
di Finanza.

relatore



Luca
Gaiani

Parte la nuova Iri e cambia l'Ace

*Dal 2017 debutta
l'imposta sul reddito
per le imprese
in contabilità
ordinaria
mentre la stretta
sulle regole
per la detassazione
dell'Ace scatta
già dal 2016*

Prende il via la nuova imposta proporzionale sul reddito di impresa dei soggetti Irpef. La legge di bilancio 2017 ha introdotto nel Tuir (Dpr 917/86) l'articolo 55-bis, che prevede la possibilità per imprese individuali, Snc e Sas, in contabilità ordinaria, di optare, con un vincolo quinquennale, per la tassazione separata degli utili non distribuiti, con aliquota pari a quella dell'Ires. Per le imprese Irpef cambiano anche le regole per la detassazione Ace, con una stretta che scatta già dal 2016.

La scelta per l'Iri

La nuova imposta sul reddito di impresa (Iri), introdotta dall'articolo 1, commi 547 e seguenti, della legge 232/2016 con decorrenza dall'esercizio 2017, mi-

ra ad allineare il livello di tassazione delle imprese Irpef a quello delle Srl, assoggettando ad aliquota proporzionale, pari a quella dell'Ires (24%), gli utili che vengono trattenuti in società.


L'opzione per l'Iri è consentita a imprese individuali, Snc e Sas che adottano la contabilità ordinaria per obbligo o per scelta. La scelta deve essere comunicata a consuntivo, e dunque nella dichiarazione dei redditi riferita all'anno da cui decorre. Le imprese avranno a disposizione il tempo necessario per valutare l'opportunità di passare all'Iri, anche sulla base dei chiarimenti che dovranno essere forniti dall'agenzia delle Entrate.

I contribuenti in regime Iri calcolano il reddito partendo dal risultato del conto economico e apportandovi le variazioni previste dal Tuir per le imprese Irpef. Dal reddito di impresa così quantificato le imprese Iri deducono poi gli utili distribuiti al titolare, ai collaboratori familiari o ai soci, entro il limite della sommatoria degli imponibili dell'anno e degli esercizi precedenti, al netto delle perdite riportabili a nuovo. Il risultato costituisce l'imponibile Iri, che non concorre a formare il reddito dell'imprenditore o dei soci, ma verrà tassato in via separata con l'aliquota del 24%, prevista dall'articolo 77 del Tuir.

Le somme prelevate e dedotte dalla società (o dall'impresa individuale) costituiscono reddito dei soci (o del titolare) per il loro intero ammontare.

In pratica, una Snc o una Sas in regime Iri pagherà il 24% sul reddito calcolato al netto degli utili distribuiti ai soci (cioè sull'utile trattenuto), mentre i soci

1. LA NUOVA IRI

 <p>In cosa consiste</p>	 <p>Soggetti interessati</p>	 <p>A chi conviene</p>
<p>Tassazione proporzionale («flat tax») con aliquota 24% del reddito non distribuito</p> <hr/> <p>Durata quinquennale rinnovabile</p> <hr/> <p>Opzione nella dichiarazione riferita all'anno di avvio</p>	<p>Imprese individuali, Snc e Sas in contabilità ordinaria per obbligo o per opzione</p> <hr/> <p>Srl che possono optare per la «piccola trasparenza» articolo 116, Tuir</p>	<p>Imprese o società che realizzano utili di importo rilevante che vengono destinati a riserva</p>

sconteranno l'Irpef progressiva (e le addizionali locali) sulle somme incassate. Il beneficio derivante dall'adozione del regime è dunque pari alla differenza di percentuale tra il 24% e l'aliquota marginale dei soci applicata alla quota parte di reddito non distribuito. L'opportunità di avvalersi della nuova Iri riguarda in modo particolare le imprese e le società che realizzano utili di importo rilevante e che destinano una quota significativa di essi all'autofinanziamento aziendale. Su redditi elevati (che, se imputati ai soci per trasparenza, sconterebbero l'Irpef sull'ultimo scaglione, oltre alle addizionali) il risparmio fiscale dell'Iri arriverà dunque a oltre il 20% degli utili non distribuiti. Se invece l'imprenditore o i soci prelevano sistematicamente gli utili, il bene-

2. REDDITI E PERDITE



ficio dell'Iri si azzera e l'opzione diventa poco conveniente stante le complessità del regime.

Un aspetto non espressamente disciplinato è il trattamento degli utili formati nel periodo di vigenza del regime, che vengono distribuiti dopo la cessazione dello stesso. Dato che si tratta di somme che non sono state dedotte dall'imponibile Iri (e non possono più esserlo al momento della distribuzione, poiché il regime è cessato), non ne dovrebbe essere prevista la tassazione integrale sul socio. D'altro canto, neppure si può ipotizzare una totale esenzione di tali utili, ragion per cui sarebbe opportuno equipararli ai dividendi distribuiti da società di capitali (articolo 47 del Tuir) con una tassazione ridotta. La questione richiederebbe una integra-

zione normativa.

A livello contributivo, il comma 548, articolo 1, della legge 232/2016 prevede che l'imponibile per la gestione artigiani e commercianti si calcoli senza tenere conto del regime di tassazione separata.

Il nuovo sistema di tassazione è attivabile su opzione del contribuente, vincolante per cinque anni, da esercitare nella dichiarazione dei redditi con effetto dal periodo di imposta cui la stessa dichiarazione è riferita. Le opzioni con partenza dal 2017 (periodo 2017-2021) si comunicheranno dunque nel modello PF o SP 2018, da presentare entro il 30 settembre 2018.

Decorsi i cinque periodi di imposta di validità dell'Iri, l'opzione, stando alla lettera della legge, perderà efficacia: se il contribuente intende rinnovarla è richiesta una nuova opzione. Per consolidato e trasparenza, invece, il decreto legge 193/2016 ha previsto un regime di rinnovo automatico salvo revoca.

Le regole dell'Iri sono applicabili, in alternativa a quelle della trasparenza fiscale previste dall'articolo 116 del Tuir, anche alle società a responsabilità limitata con volume di ricavi non superiore alle soglie per gli studi di settore e con non più di dieci soci persone fisiche (venti per le coop a responsabilità limitata). Gli utili incassati, derivanti dalla partecipazione nelle Srl in regime Iri, saranno trattati alla stregua delle somme prelevate dai soci delle Snc che utilizzano il medesimo regime: essi perdono dunque la natura di redditi di capitali e concorrono a formare il reddito del percettore quali redditi d'impresa (tassazione sul 100%).

Il calcolo dell'imponibile

Dall'imponibile Iri si deducono i prelievi effettuati dal titolare o dai soci a carico degli utili e delle riserve di utili, nei limiti di un particolare plafond, il cui calcolo è particolarmente complesso e richiede un progressivo monitoraggio, per l'intera durata del regime, sia dei redditi tassati che delle somme prelevate.

Per quantificare la deduzione dei prelievi, occorre:

- 1 individuare se e per quale importo le somme prelevate riguardano utili o riserve di utili che si sono formati in periodo di applicazione del regime;
- 2 confrontare l'importo dei prelievi con il plafond di deducibilità.

In merito al punto 1, il contribuente, dopo aver verificato che le somme derivino da utili (e non invece da riserve di capitale il cui rimborso non rileva ai fini del regime, non dovendosi applicare, in mancanza di espressi richiami, la presunzione di preventiva distribuzione di utili indicata nell'articolo 47, comma 1, del Tuir), deve stabilire se si tratta di importi maturati in annualità Iri. Il comma 6 dell'articolo 55-bis stabilisce che il regime dei prelievi (deduzione dal reddito Iri e tassazione per il percettore) non si estende alla distribuzione di riserve formate con utili di anni precedenti a quello dell'opzione, precisando che le riserve si considerano prioritariamente formate con questi ultimi utili. All'ingresso nel regime, le imprese devono annotare distintamente le riserve già presenti in bilancio (utili tassati per trasparenza) dato che, fino a concorrenza del relativo importo, la distribuzione di

3. I PRELIEVI DI UTILI



Utili e riserve

Solo somme prelevate da utili e non da riserve di capitale

Non rilevano le riserve formate con utili di esercizi ante Iri

Le riserve distribuite si considerano prioritariamente formate con utili ante Iri

Non è disciplinato il regime degli utili tassati ad Iri che vengono distribuiti dopo la chiusura del regime



Plafond di deducibilità

Plafond = Reddito lordo dell'anno + Imponibili Iri anni precedenti - Perdite residue riportabili a nuovo

Verifica Plafond

Totale Imponibili (al netto dei prelievi) assoggettati a Iri nell'intero periodo, ridotto di perdite ancora riportabili: non inferiore a zero

riserve è irrilevante per la società e per i soci (salvo l'impatto sul costo delle quote in base all'articolo 67 del Tuir).

In merito al punto 2, la norma stabilisce che il plafond di deducibilità è dato dal reddito dell'esercizio e da quelli di esercizi precedenti che hanno scontato la tassazione separata, al netto delle perdite fiscali ancora riportabili.

Stando alla lettera della disposizione, per stabilire la deducibilità dei prelievi si dovrebbe partire dal reddito assoggettato a Iri (imponibile che sconta il 24%), elemento che si quantifica, a sua volta, al netto dei prelievi deducibili, il che genererebbe un calcolo circolare. È dunque da ritenere, anche sulla base degli esempi contenuti nella relazione ministeriale al Ddl di bilancio, che i prelievi di utili di un dato

4. ESEMPI IRI

Anno T1	Anno T2	Anno T3
Reddito: 100 Imponibile Iri: $(100-40) = 60$ Plafond residuo: 60 <hr/> Prelievi c/utigli: 40 Iri $(60 \times 24\%) = 14,4$ Reddito soci: 40	Reddito 50 Imponibile Iri: $(50-65) = (-)15$ Plafond residuo: $(60-15) = 45$ <hr/> Prelievi c/utigli: 65 Perdite riportabili: 15 Reddito soci: 65	Reddito (-) 20 Imponibile Iri: $(-20-15) = (-) 35$ Plafond residuo: $(60-50) = 10$ o anche: $(45-35) = 10$ <hr/> Prelievi c/utigli: 15 Perdite riportabili: $(15+35) = 50$ Reddito soci: 15

esercizio siano deducibili nei limiti del reddito di impresa dell'esercizio stesso (al lordo, dunque, dei prelievi) maggiorato degli imponibili (netti) degli anni precedenti su cui si è applicata l'Iri del 24 per cento.

Il plafond di deducibilità è poi ridotto dell'ammontare delle perdite residue riportabili a nuovo, perdite che, nel periodo dell'opzione, si sottraggono dall'imponibile senza limiti temporali o di importo.

In pratica, per calcolare la corretta deduzione dei prelievi, occorre sempre verificare che, al termine dell'esercizio, il totale dei redditi tassati cumulativamente nel periodo Iri (al netto dei prelievi dedotti), ridotto delle perdite ancora riportabili in quel singolo esercizio, non scenda mai sotto zero.

Gli utili eventualmente incassati dai soci in eccesso rispetto al plafond, in quanto non deducibili per la società, non dovrebbero costituire reddito per i soci (anche se la norma non lo afferma in modo chiaro).

Si consideri il seguente «Esempio 1».

Una Snc opta per l'Iri dall'anno T1, senza avere riserve di utili da esercizi precedenti.

La situazione nell'**esercizio T1** è questa. Reddito di impresa: 1.000. Prelievi soci in conto utili: 800. Deduzione integrale in quanto contenuta entro l'importo del reddito dell'anno (al lordo dei prelievi stessi).

Imponibile Iri: $(1.000 - 800) = 200$.

Plafond a fine anno T1: 200.

Ecco invece l'**esercizio T2**. Reddito di impresa: 100. Prelievi soci in conto utili: 250. La somma distribuita è tutta deducibile in quanto in parte azzerò il reddito lordo (100) e per il rimanente importo (150) si imputa al plafond pregresso.

Imponibile Iri: $(100 - 250) = (-) 150$ (perdita riportata a nuovo).

Plafond a fine anno T2: $(200 - 150) = 50$.

E questo è l'**esercizio T3**. Reddito di impresa: 220. Prelievi soci in conto utili: 300. I prelievi sono deducibili limitatamente a 270 (220 reddito lordo dell'anno, oltre a 50 plafond pregresso).

Imponibile Iri: $(220 - 270) = (-) 50$. La perdita riportabile è pari a: $(150 + 50) = 200$.

Plafond a fine anno T3: $(200 - 150 - 50) = \text{zero}$.

I soci tassano i prelievi limitatamente a 270.

Nel calcolo del plafond, le perdite, una volta utilizzate, non dovrebbero

più essere considerate. L'importo deducibile, cioè, si calcola semplicemente sommando tutti i redditi (netti) dichiarati nel periodo Iri.

Qualora poi il reddito di impresa dell'esercizio sia negativo (perdita fiscale prima della deduzione dei prelievi), il relativo importo si sottrarrà dai redditi tassati in precedenti esercizi (deducendo ulteriormente le perdite riportabili a nuovo dall'anno precedente) per calcolare la deducibilità dei prelievi rispettando la regola prevista dalla norma.

Si veda l'«Esempio 2».

Riprendendo l'esempio 1, si ipotizzi quanto segue.

Esercizio T4. Reddito di impresa: 550. Prelievi soci in conto utili: 260, interamente deducibili.

Reddito Iri: $(550 - 260) = 290$. Compensazione perdite pregresse (da T3): 200.

Imponibile Iri: $(290 - 200) = 90$.

Plafond a fine anno T4: 290 (pari a 200 reddito T1 più 90 reddito T4), non dovendosi più considerare le perdite compensate.

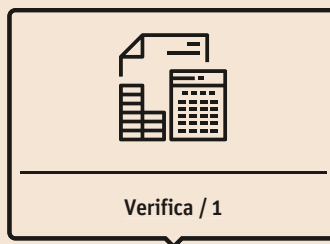
Esercizio T5. Perdita di impresa: 170. Prelievi soci in conto utili: 150. Deducibili limitatamente a 120 (pari al plafond progressivo di 290 meno la perdita di impresa di 170), importo che è tale da generare una perdita riportabile complessiva che non eccede i redditi tassati in precedenti esercizi.

Imponibile Iri: $(- 170 - 120) = (-) 290$ (perdita riportabile).

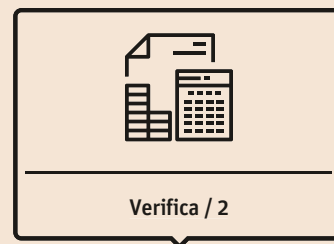
Plafond a fine anno T5: $(290 - 290) = \text{zero}$.

Nel totale dei cinque esercizi, la Snc ha realizzato un reddito di impresa com-

5. ESEMPI IRI



Periodo T1+T2+T3
Totale Redditi (lordi): $(100+50-20) = 130$
Totale prelievi dedotti: $(40+65+15) = 120$
Plafond residuo: $(130-120) = 10$






Periodo T1+T2+T3
Totale Imponibili Iri: 60
Totale perdite ancora riportabili: 50
Plafond residuo: $(60-50) = 10$

plessivo (al netto della perdita ma al lordo dei prelievi) di 1.700, dedotto prelievi dei soci per 1.700, con un plafond residuo pari a zero.

Sotto un altro aspetto, al termine del medesimo periodo, la Snc ha dichiarato imponibili Iri per complessivi 290 (200 T1 e 90 T4) e ha perdite da riportare a nuovo per 290. Plafond Iri pari a zero come sopra.

Le perdite non ancora utilizzate alla data di uscita dal regime si possono compensare con redditi di impresa entro il termine di cinque esercizi previsto per i soggetti Irpef in contabilità ordinaria, considerandole come se si fossero formate tutte nell'ultimo anno di Iri. Nel caso di società di persone, queste perdite sono imputate pro quota ai singoli soci.

6. MODIFICHE ALL'ACE

 <p>Rendimento nozionale</p>	 <p>Nuove regole per Snc e Sas</p>	 <p>Sterilizzazione per incrementi di titoli</p>
<p>Scende il coefficiente da applicare alla Base Ace per calcolo dell'incentivo: 2,3% (esercizio 2017) e 2,7% (da esercizio 2018 in poi)</p> <p>Acconti 2017 da rideterminare con la nuova misura</p>	<p>La Base Ace si calcola con le regole delle società di capitali (criterio incrementale) oltre ad incremento patrimonio netto 2015/2010</p> <p>Decorrenza retroattiva: dal 2016</p>	<p>Base Ace sterilizzata per un importo pari all'incremento di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto al 31/12/2010</p> <p>Applicazione a società di persone e a società di capitali</p> <p>Decorrenza retroattiva: dal 2016</p>

Le modifiche all'Ace

L'articolo 1, comma 550, della legge 232/2016 modifica la disciplina dell'Ace (articolo 1 del decreto legge 201/2011) in tre punti: viene ridotto il coefficiente da applicare per il calcolo dell'agevolazione, si riscrivono le regole di funzionamento dell'incentivo per le imprese Irpef e si introduce una nuova sterilizzazione della base Ace costituita dagli incrementi di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto al saldo esistente al 31 dicembre 2010.

Fino all'esercizio 2015 (modello Unico 2016), l'agevolazione è stata applicata dalle imprese Irpef assumendo, quale base Ace, l'intero patrimonio netto risultante dal bilancio. Questa disposi-

zione ha generato due effetti positivi. In primo luogo, erano rilevanti anche gli importi di capitale e riserve formati prima del 31 dicembre 2010. Inoltre, sono entrate a far parte della base Ace anche poste patrimoniali escluse qualitativamente dal regime per le società di capitali: capitale formato con conferimenti in natura e riserve non disponibili (ad esempio riserve di rivalutazione).

La legge di bilancio 2017 stabilisce che l'Ace si applica anche per il calcolo del reddito d'impresa di persone fisiche, Snc e Sas in contabilità ordinaria, senza dettare modalità specifiche. A seguito della modifica normativa, dunque, le imprese Irpef dovranno utilizzare le stesse regole previste per le società di capitali e dunque il cosiddetto calcolo incrementale. Rileveranno, cioè, tutti e solo gli aumenti patrimoniali generati da:

- accantonamenti di utili a riserve diverse da quelle non disponibili;
- conferimenti in denaro versati dai soci, compresa la rinuncia incondizionata ai crediti (con quantificazione pro rata temporis nell'anno di effettuazione).

Si considereranno invece come variazioni in diminuzione:

- le riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualsiasi titolo.

La variazione incrementativa netta non avrà inoltre effetto, come in passato, in presenza e nei limiti delle riduzioni e sterilizzazioni antielusive indicate nell'articolo 10 del decreto ministeriale del 14 marzo 2012.

Il nuovo regime Ace per le imprese Irpef trova applicazione, con una espres-
sa deroga all'articolo 3 dello Statuto del

contribuente (legge 212/2000), già dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Una particolare norma transitoria stabilisce che assume rilevanza, come incremento di capitale proprio, anche la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

In pratica, dall'esercizio 2016 (dichiarazione dei redditi PF o SP 2017), le imprese Irpef in contabilità ordinaria determineranno la base Ace come sommatoria di due elementi:

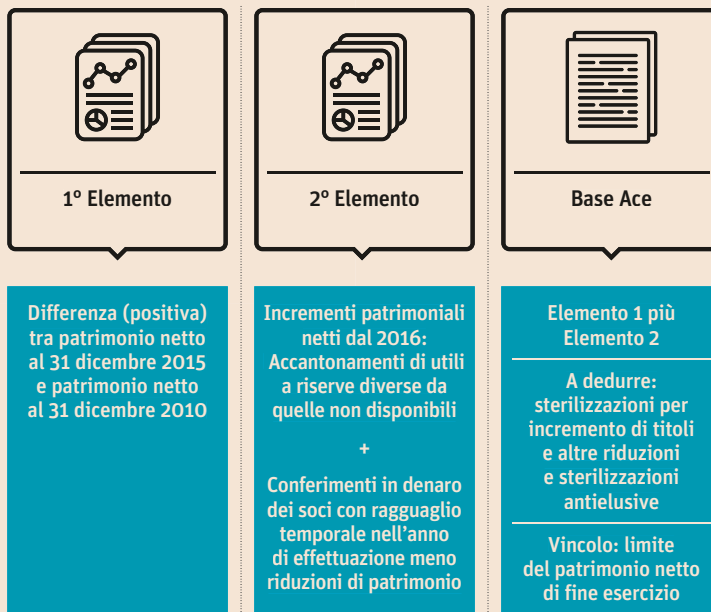
① differenza positiva tra patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e al 31 dicembre 2010;

② incremento patrimoniale formatosi dal 2016 e determinato con le regole Ires.

L'intreccio tra i due elementi genera svariate problematiche che dovranno essere risolte dall'agenzia delle Entrate.

In primo luogo, occorre stabilire la sorte dell'utile del 2015 che la società di persone ha destinato a riserva. L'utile 2015, infatti, da un lato entra per il suo intero ammontare nel patrimonio netto al 31 dicembre 2015, concorrendo dunque a formare l'elemento ①. Nello stesso tempo, la parte di tale utile che i soci hanno deciso di trattenere a riserva entrerebbe anche nel calcolo incrementale del 2016 (elemento ②). Qualora si dia prevalenza, come preferibile, alla disposizione transitoria, l'utile del 2015 si dovrebbe considerare (per il suo intero importo, e dunque anche se distribuito ai soci nel 2016) per il calcolo dell'elemento ①, mentre sarà del tutto irrilevante la destinazione a riserva per

7. ACE PER SNC E SAS DAL 2016



il conteggio dell'elemento ②.

Un secondo interrogativo si pone in presenza di variazioni patrimoniali aventi segno negativo intervenute tra il 2015 e il 2010. Si ritiene che, sulla base del tenore letterale della norma, questi decrementi vadano del tutto ignorati e cioè trattati, per il calcolo della base Ace, come incrementi pari a zero. Un eventuale decremento 2015-2010, dunque, non andrà a ridurre il calcolo incrementale di cui all'elemento ②.

Un ulteriore problema si pone nel caso in cui dal 2016 in poi, le imprese, le Snc o le Sas evidenzino una perdita di esercizio che va a ridurre il patrimonio netto. Il dubbio riguarda il possibile impatto di tali perdite, non già sugli incrementi patrimoniali dal 2016 in poi, dato che le perdite come per le società di ca-

8. ULTERIORI NOVITÀ ACE



Riporto delle eccedenze Ace

Estesi al riporto delle eccedenze Ace i vincoli antielusivi già previsti per altre posizioni soggettive (perdite fiscali e interessi) in talune operazioni

Fusioni e scissioni (anche transnazionali), trasferimento della maggioranza delle partecipazioni con modifica della attività esercitata



Ace e Crisi di impresa

Dal 2017, la sopravvenienza attiva per stralcio di debiti in concordati di risanamento, accordi di ristrutturazione omologati e piani attestati sarà non imponibile solo per la parte che eccede, oltre a perdite fiscali e interessi passivi riportabili, anche le deduzioni Ace di periodo o eccedenti

pitali non costituiscono poste decrementative della base Ace, ma sulla differenza patrimoniale positiva formata tra 2010 e 2015 (elemento ❶). La norma transitoria dovrebbe introdurre (ma sono necessari chiarimenti ufficiali) una vera e propria cristallizzazione dell'incremento patrimoniale maturato a tutto il 31 dicembre 2015, e dunque le perdite post 2015 non dovrebbero intaccare in alcun modo la quantificazione di questo elemento di calcolo della base Ace delle imprese Irpef.

Si consideri il seguente «Esempio 3».

Patrimonio netto al 31 dicembre 2010: 1.000. Patrimonio netto al 31 dicembre 2015 (compreso l'utile 2015): 1.800.

Elemento ❶ : 800.

Incremento patrimoniale 2016: 100

(versamento soci effettuato il 1° gennaio 2016)

Base Ace 2016 (modello SP 2017): $(800+100) = 900$.

Variazioni 2017. Distribuzione di riserve ai soci per 400 e perdita 2017 di 950. Patrimonio netto al 31 dicembre 2017: $(1.800+100-400-950) = 550$.

Nel calcolo della base Ace 2017, l'elemento ❶ resta fermo a 800, mentre l'elemento ❷ è negativo $(100 - 550)$, cioè va assunto come pari a zero. La base Ace è data dal solo elemento ❶, cioè 800, trovando però un tetto nel patrimonio netto di fine periodo (550).

L'Ace nel modello SP 2018 si calcolerà dunque applicando il rendimento nominale 2017 (2,3%) a 550. Una differente interpretazione potrebbe portare a considerare l'elemento ❶ non quale importo fisso e cristallizzato, ma come posta potenzialmente variabile in diminuzione a fronte di successive distribuzioni ai soci.

Base Ace «sterilizzata»

La legge di bilancio 2017 introduce nella disciplina dell'Ace una nuova sterilizzazione della base di calcolo (sia per le società di capitali che per le imprese Irpef) costituita dall'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni, rispetto a quanto risulta dal bilancio al 31 dicembre 2010. Anche questa novità, che non riguarda le banche e le imprese di assicurazione, ha una decorrenza retroattiva dall'esercizio 2016.

Per individuare l'ambito oggettivo della sterilizzazione, si possono ri-

chiamare le interpretazioni che furono emanate in relazione a un'identica disposizione che era presente nell'agevolazione «Dit» (decreto legislativo 466/97). Fu all'epoca stabilito (circolare 76/E/1998) che rientrano nel concetto di «titoli» quelli non rappresentativi di merci, come pure i certificati di massa e le quote di

Ace, determina la deduzione dal reddito di impresa.

La norma precedente prevedeva coefficienti crescenti fino a tutto il 2016 (sesto anno di applicazione dell'agevolazione), mentre dal 2017 il rendimento nozionale avrebbe dovuto essere determinato dal ministero dell'Economia di anno in anno. La legge 232/2016 ri-

L'opzione per la nuova Iri, valida per cinque anni, conviene alle società che realizzano utili elevati e li destinano in buona parte all'azienda

partecipazione a organismi di investimento collettivo. Erano invece escluse dal novero degli investimenti finanziari rilevanti, oltre alla cassa e ai depositi e conti correnti bancari (Assonime, circolare 42/98, pagina 101), le operazioni di "pronti contro termine" nelle quali il cessionario a pronti ha l'obbligo (e non solo la facoltà) di rivendere a termine i titoli (circolare 61/E/2001).

La norma, stando anche alla relazione ministeriale al disegno di legge di bilancio, non pare avere valenza antielusiva, costituendo semplicemente una modalità applicativa della disposizione. In questo senso, si ritiene che essa non possa essere disapplicata a differenza delle altre sterilizzazioni previste dall'articolo 10 del decreto ministeriale del 14 marzo 2012.

La terza novità introdotta nella disciplina Ace riguarda la quantificazione del rendimento nozionale, cioè della percentuale che, applicata alla base

scrive la disposizione prevedendo che, per il 2017, il rendimento nozionale è pari al 2,3%, mentre a partire dal 2018 esso risalirà al 2,7 per cento. Il coefficiente del 2016 resta invece fermo al 4,75 per cento. Nel calcolare l'acconto Ires o Irpef del 2017, le imprese dovranno però rideterminare l'imposta come se la nuova minor misura del coefficiente (2,3% anziché 4,75%) fosse già stata in vigore.

Vengono infine ritoccate alcune disposizioni contenute in vari articoli del Tuir che prevedono limitazioni, in chiave antielusiva, al trasferimento di posizioni soggettive quali perdite fiscali e interessi passivi eccedenti la soglia del Rol.

Queste stesse limitazioni vengono ora estese alle eccedenze di Ace non utilizzate e dunque all'importo di agevolazione maturata dal contribuente in eccesso rispetto al proprio reddito imponibile.



RIFERIMENTI NORMATIVI

Legge 232/2016

articolo 1,

commi 547-553

Tuir

articolo 55-bis

DI 201/2011

articolo 1

Dm 14 marzo 2012

articolo 10

© RIPRODUZIONE RISERVATA

relatore



Gian Paolo
Tosoni

Il regime di cassa parte in salita

Il nuovo criterio per determinare l'imponibile interesserà le imprese in contabilità semplificata. Delicato il passaggio dalla competenza che potrebbe creare una perdita fiscale

Le imprese in regime di contabilità semplificata, con decorrenza dal 1° gennaio 2017, determinano il reddito mediante il criterio di cassa, così come avviene da sempre per l'esercizio di arti e professioni.

Le modifiche vengono introdotte dal comma 17, dell'unico articolo della legge di Bilancio (la 232/2016) il quale modifica i due articoli che regolano le imprese minori ed esattamente l'articolo 66 del Dpr 917/86 e l'articolo 18 del Dpr 600/73.

Il reddito d'impresa di questi soggetti è quindi costituito dall'ammontare dei ricavi (articolo 85 del Tuir) e degli altri proventi (dividendi ed interessi) percepiti nel periodo di imposta, diminuiti delle spese sostenute nel medesimo anno nell'esercizio

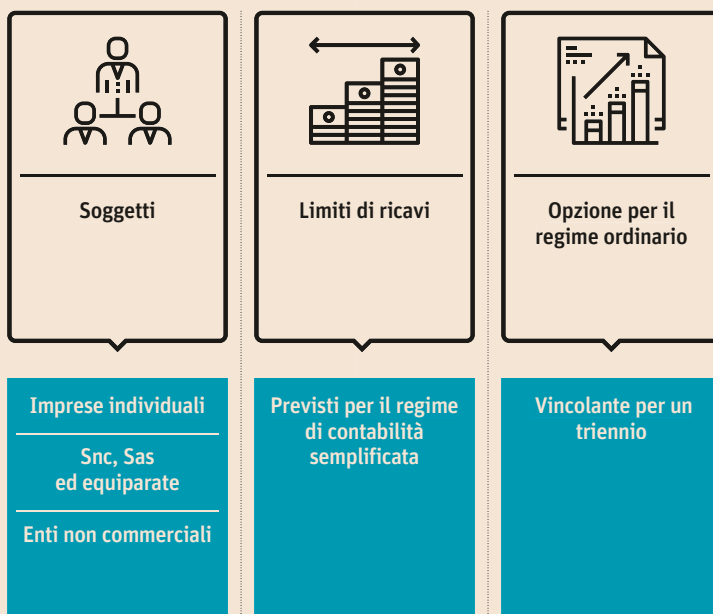
dell'attività di impresa.

In sostanza il criterio di cassa riguarda le principali operazioni attive e passive (vendite, prestazioni e acquisti); le altre componenti rilevano ancora secondo il criterio della competenza. Infatti esse concorrono a formare il reddito nel rispetto delle regole finora applicabili e sono i proventi immobiliari con le modalità di cui all'articolo 90 del Tuir (redditi fondiari), il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, le plusvalenze e le minusvalenze, le sopravvenienze attive e quelle passive. Il secondo comma dell'articolo 66 del Tuir rimane invariato e pertanto ai fini della determinazione del reddito rilevano gli ammortamenti, gli accantonamenti di quiescenza e previdenza per i dipendenti, le perdite di beni strumentali, le perdite su crediti e le deduzioni forfetarie previste per particolari settori quali gli agenti di commercio, alberghi e ristoranti ed imprese di trasporto per conto terzi. Restano ancora valide le regole per determinare il costo dei beni e tutti i riferimenti alle norme generali sulle componenti del reddito d'impresa ad eccezione dei riferimenti al criterio di competenza per i ricavi e le spese.

Le rimanenze

Le rimanenze finali di merci e dei servizi in corso di esecuzione sono irrilevanti ai fini della determinazione del reddito. La norma fa riferimento alle rimanenze finali per cui si devono intendere quelle previste nell'articolo 92 del

1. LA PLATEA DI RIFERIMENTO

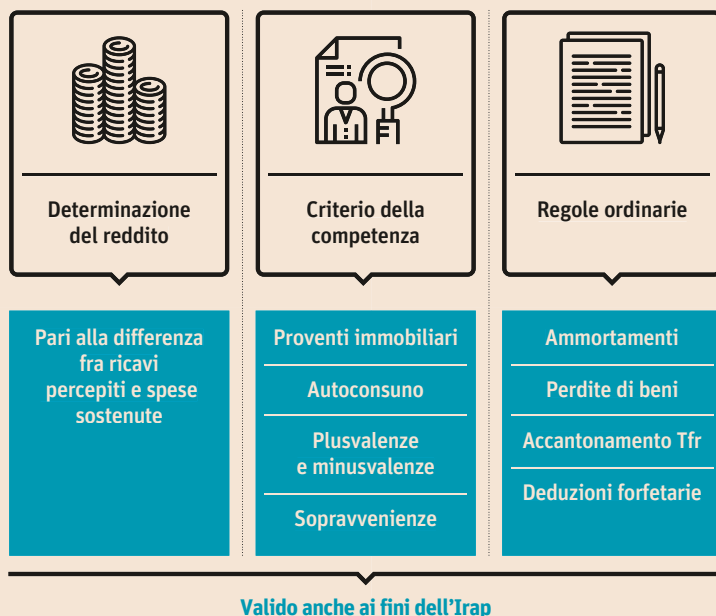


Tuir (beni che generano ricavi, prodotti in corso di lavorazione, servizi in corso di esecuzione), ma l'irrilevanza deve comprendere anche le forniture di servizi di durata ultrannuale.

Il comma 18 della legge di Bilancio 2017 prevede la deduzione integrale delle rimanenze finali nel primo anno in cui si applica il criterio di cassa e quindi per il 2017.

È infatti stabilito che il reddito d'impresa del periodo d'imposta in cui si applicano le disposizioni relative alle imprese minori in regime di contabilità semplificata è ridotto delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il criterio di competenza. Il passaggio dal criterio di competenza a quello di cassa pre-

2. IL CALCOLO DEL REDDITO



vede perciò la rilevanza, come componente negativo, dell'importo delle rimanenze finali 2016. Tale circostanza, nella stragrande maggioranza delle imprese commerciali, determinerà una perdita fiscale nel 2017 che però, per legge, non potrà essere riportata negli anni successivi. La mancata previsione del "riporto" delle perdite a nuovo e nemmeno della deduzione ad esaurimento delle rimanenze (come invece è previsto nel regime dei minimi: Dm 2 gennaio 2008, articolo 4), di fatto azzerà una parte di costo legittimo. Pertanto le imprese con molte rimanenze finali, dal secondo periodo di imposta, dichiareranno redditi fiscali elevati non corrispondenti al risultato reale, salva l'opzione per il regime ordinario.

Il periodo transitorio

Il comma 19 regola il passaggio dal regime di competenza, al regime di cassa e viceversa. La norma è preordinata ad evitare salti o duplicazioni di imposizione quando il contribuente transita da un periodo di imposta soggetto alla disciplina delle imprese minori a quello ordinario e viceversa. Questa disposizione è a regime, ma la norma non regola espressamente la fattispecie del passaggio dal regime di competenza (anno 2016) a quello per cassa (anno 2017) per i contribuenti in contabilità semplificata. Tuttavia gli effetti di questa disposizione non possono che applicarsi anche per questa fattispecie.

Viene precisato che i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla formazione del reddito in base alle regole adottate nel periodo di imposta non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi. Ad esempio l'imputazione nel 2016 del rateo passivo di un canone di affitto che verrà pagato nel 2017, quando verrà corrisposto, sarà deducibile solo per la quota di competenza del 2017. Così pure un acconto incassato nel 2016 per la fornitura di merce effettuata nel 2017, sarà comunque imponibile ai fini Irpef in quest'ultimo anno.

Nel passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quello semplificata è sempre attuale il Dm 352 del 27 settembre 1989 che dispone ad esempio la non tassazione degli accantonamenti per rischi su crediti.

L'imposta regionale

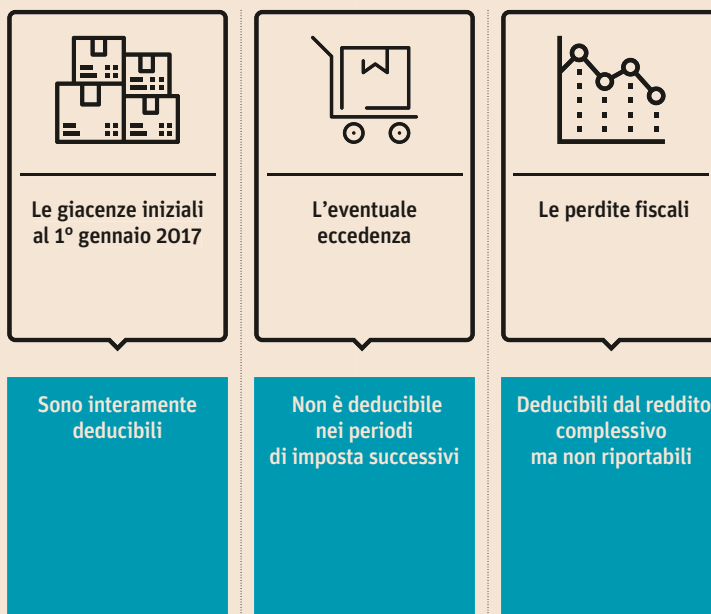
I commi 20 e 21 della legge di Bilancio 2017 modificano le disposizioni in materia di imposta regionale sulle attività produttive. La modifica viene introdotta nell'articolo 5 bis del Dlgs 446/1997 che contempla, fra i soggetti passivi Irap, le persone fisiche e le società di persone.

Il nuovo comma 1 bis stabilisce che per i soggetti che rientrano nel regime di contabilità semplificata, la base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive è determinata con le modalità di cui all'articolo 66 e quindi secondo il criterio di cassa. Di conseguenza saranno deducibili anche ai fini dell'Irap le rimanenze finali al 31 dicembre 2016, dal valore della produzione relativa al periodo di imposta 2017. Inoltre i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base al regime della competenza, per il periodo di imposta 2016 dovranno essere neutralizzati nel 2017 anche se in tale anno avverrà il pagamento o l'incasso. Relativamente all'Irap l'applicazione del regime delle imprese minori non si applica come regola generale agli enti non commerciali (articolo 10 Dlgs 446/1997).

Contabilità semplificata

I soggetti interessati al nuovo regime per cassa sono le imprese individuali e società in nome collettivo ed in accomandita semplice (e quelle ad esse equiparate) che esercitano attività

3. LA GESTIONE DI PERDITE E RIMANENZE



commerciali, ammesse al regime di contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del Dpr 600/1973, che viene interamente sostituito dal comma 22 della legge 232/2016.

Ancorché la normativa non ne faccia un esplicito riferimento richiamando i soggetti di cui all'articolo 13 del Dpr 600, lettere c) e d), a nostro parere il nuovo regime per cassa si dovrebbe applicare anche agli enti non commerciali (richiamati nella lettera g) del citato articolo 13) e cioè a quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, ma che tuttavia svolgono attività di impresa in forma non prevalente (articolo 73 lettera c, del Tuir). Ciò in quanto l'articolo 144 del Tuir fa riferimento alle categorie di reddito previste per la gene-

4. L'ANNOTAZIONE CRONOLOGICA



Annotazione cronologica

Dell'importo delle operazioni

Generalità, indirizzo, comune di residenza anagrafica del soggetto che incassa o che paga

Estremi fattura o altro



Deroga

Contabilità Iva integrata

Criterio delle registrazioni

ralità dei contribuenti ed i predetti enti possono rientrare nel regime delle imprese minori (articolo 145 del Tuir). Al riguardo si osserva che l'attuale articolo 144 del Tuir, relativamente ai costi promiscui con l'attività istituzionale prevede il meccanismo del pro-rata, ma che applicando il regime di cassa per la attività commerciale, non funziona in quanto la contabilità generale dell'ente è tenuta per competenza. Rimangono vigenti per gli enti non commerciali il regime forfetario (articolo 145 del Tuir) ed il regime delle associazioni sportive dilettantistiche e senza fine di lucro di cui al Dpr 398/1991.

Il regime di contabilità semplificata è riservato ai soggetti che nel periodo di imposta precedente abbiano percepito ricavi, (ovvero "conseguito" ricavi

se nell'anno precedente applicavano il regime di competenza), relativamente alle imprese che effettuano prestazioni di servizi per un ammontare non superiore a 400mila euro, limite elevato a 700mila euro per le imprese aventi per oggetto altre attività. Questi limiti sono quindi invariati in confronto al passato.

Come per il passato, per i contribuenti che svolgono contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività, si fa riferimento, in caso di contabilità separata, all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. Per attività prevalente, si intende quella con la quale sono conseguiti maggiori ricavi nel periodo d'imposta. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi e quindi ai fini della individuazione del regime contabile, rileva il limite di 700mila euro. Il regime di contabilità semplificata, rispettando i predetti limiti di ricavi, si protrae di anno in anno, ferma restando la possibilità di esercitare l'opzione per il regime ordinario.

Ai fini del calcolo dei limiti di ammissione al regime di contabilità semplificata, si deve tenere presente che, per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici e per i distributori di carburanti, i ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni. Per la cessione dei generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, si considerano ricavi gli aggi spettanti ai rivenditori.

Poiché la norma sul regime di contabilità semplificata fa riferimento ai ricavi conseguiti in un anno intero, deve essere eseguito il ragguglio nel caso in cui l'imprenditore abbia esercitato l'attività per un periodo inferiore ai dodici mesi.

Il regime di contabilità semplificata non è obbligatorio ed il contribuente può optare per la contabilità ordinaria ma in questo caso il vincolo diventa triennale. Il nuovo articolo 18 del Dpr 600/73 prevede quindi una deroga al regolamento sulle opzioni (Dpr 442/1997) che in presenza di opzioni per i regimi contabili prevede un vincolo solo annuale.

Il regime di contabilità semplificata può essere adottato per il primo anno, dai soggetti che iniziano l'attività e che prevedono di percepire ricavi per un ammontare raggugliato ad anno non superiore ai limiti stabiliti dalla legge.

Il regime contabile

Il nuovo regime di cassa riservato alle imprese minori implica un forte cambiamento in ordine alle modalità contabili, che possiamo individuare in tre metodi differenti.

Il comma 2 del nuovo articolo 18 del Dpr 600/73, individua il primo metodo, che è la regola generale, disponendo che i contribuenti in regime di contabilità semplificata devono annotare cronologicamente per ciascun incasso:

- ❶ il relativo importo;
- ❷ la generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento;

5. L'UTILIZZO PER LE IMPOSTE DIRETTE



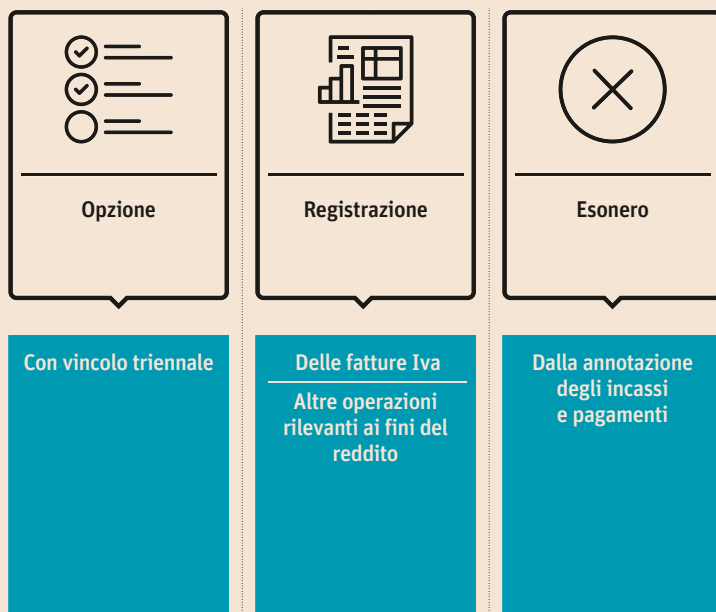
❸ gli estremi della fattura o altro documento emesso.

Devono essere altresì annotate cronologicamente, in diverso registro e con riferimento alla data di pagamento, le spese sostenute nell'esercizio, fornendo le indicazioni di cui ai predetti numeri 2 e 3.

I componenti positivi e negativi di reddito diversi da quelli che generano pagamenti o incassi (esempio ammortamenti, plusvalenze e minusvalenze), sono annotati nei medesimi registri entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Questa regola generale non ha alternative per i contribuenti minori non soggetti passivi Iva (edicolanti, rivenditori di soli generi di monopolio, eccetera).

6. L'OPZIONE PER LE REGISTRAZIONI IVA



La contabilità Iva

Il secondo metodo contabile, che riguarda pressoché tutti i contribuenti trae origine dalla contabilità Iva (comma 4 dell'articolo 18).

Come avviene tuttora la contabilità Iva è idonea anche ai fini delle imposte dirette qualora vi siano iscritte, con separate annotazioni, delle operazioni non soggette a registrazione ai fini dell'Iva. Si tratta di tutti i componenti positivi (esempio aggi) o negativi (spese condominiali, imposte comunali deducibili, spese per le assicurazioni, interessi passivi, ecc.); per le spese del personale è consentita una annotazione complessiva annuale essendo tenuto il libro unico del lavoro ai fini previdenziali e contributivi (ar-

ticolo 4, Dpr 695/96). Il Dm 2 maggio 1989 prevede che queste annotazioni devono avvenire entro il termine di 60 giorni; tuttavia sarebbe auspicabile la semplificazione della annotazione con riferimento al momento del pagamento o incasso.

Nell'ambito della contabilità Iva, integrata con le operazioni "non Iva", non devono essere annotati per ogni operazione gli estremi dell'incasso o del pagamento e nemmeno le generalità del soggetto, ma al contrario deve essere annotato l'importo complessivo dei mancati pagamenti o mancati incassi qualora non siano avvenuti nell'anno della registrazione; in tale fattispecie si devono indicare le fatture non pagate.

La norma indica le fatture ma la regola dovrebbe applicarsi per tutte le operazioni registrate anche se non documentate da fattura a meno che queste ultime si possano annotare solo al momento del pagamento o incasso. Per queste operazioni i ricavi percepiti ed i costi sostenuti devono essere annotati separatamente nei registri Iva nel periodo di imposta in cui vengono effettuati gli incassi ed i pagamenti, indicando il documento contabile già registrato ai fini dell'Iva. Per queste operazioni posticipate, la norma non richiama la annotazione delle generalità del soggetto, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica, ma solo il riferimento alla fattura. Ne consegue quindi che questo sistema contabile parte dal presupposto che il pagamento o l'incasso siano avvenuti nell'anno della registrazione e solo per esclusione, alla fine dell'anno

(si ritiene in sede di dichiarazione dei redditi) si indicano le operazioni a cui non ha fatto seguito il pagamento o l'incasso le quali verranno invece considerate nel periodo di imposta dell'effettivo incasso o pagamento.

Le registrazioni

Il comma 5 dell'articolo 18 introduce un terzo metodo che si rende applicabile mediante opzione, con un vincolo almeno triennale, per la determinazione del reddito sulla base delle registrazioni effettuate ai fini dell'Iva. In sostanza la determinazione del reddito avviene sulla base delle registrazioni fatte nel registro degli acquisti e nel registro delle fatture e dei corrispettivi. I contribuenti obbligati alla tenuta dei registri Iva, non devono effettuare le annotazioni relative agli incassi e pagamenti. Rimane l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva. In questo caso, per finalità di semplificazione, si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

Ne consegue quindi che il volume d'affari rappresenta anche l'ammontare dei ricavi percepiti, mentre le fatture di acquisto registrate rappresentano le spese sostenute. Si devono aggiungere anche le altre operazioni "non Iva" per le quali dovrebbe applicarsi per coerenza il metodo della registrazione.

Questo metodo è indubbiamente molto comodo ancorché debba essere valutato in quanto può sfasare mala-

7. LE SPESE DI VIAGGIO PER I PROFESSIONISTI



mente i redditi nei vari periodi d'imposta. Si pensi ad esempio ad una fattura di acconto per una commessa per la quale le spese verranno sostenute nell'anno successivo; si otterrà l'effetto che nel primo anno risulterà un utile elevato e nell'anno successivo una perdita utilizzabile solo nell'esercizio a scampo del reddito complessivo.

Per i contribuenti minori è comunque sempre possibile l'alternativa dell'opzione per la contabilità ordinaria e quindi la determinazione del reddito con il criterio di competenza.

Le altre semplificazioni

Riprendiamo alcune disposizioni classificate come semplificazioni tributarie dall'articolo 7-quater del DL

8. I RIMBORSI IVA



Per i rimborsi Iva di importo non superiore a 30mila euro

193/2016 convertito nella legge 225 dello stesso anno.

A decorrere dal 2017, non sono tassate come reddito di lavoro autonomo (compenso in natura) le spese relative alle prestazioni di viaggio e di trasporto dei professionisti se sostenute direttamente dal committente. La disposizione è contenuta nel comma 5 del citato articolo 7-quater. Dal 2017, quindi, il trattamento fiscale delle spese di viaggio e trasporto sostenute dal committente a favore del professionista è equiparato a quello delle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande (sempre se sostenute dal committente) le quali, per effetto delle modifiche apportate dal Dlgs 175/2014, già dal 2015 non costituiscono compensi in natura.

La conseguenza di tale previsione è la completa irrilevanza per il professionista delle somme relative alle prestazioni di viaggio e di trasporto di qualsiasi genere (terrestre, marittimo, aereo), oltre che di quelle alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, sostenute dal committente, di cui lo stesso professionista ha usufruito per rendere la propria prestazione; il professionista non dovrà quindi più riaddebitare in fattura tali spese al committente, né potrà portare in deduzione il relativo ammontare dal proprio reddito di lavoro autonomo.

Per quanto riguarda, invece, la deducibilità del costo sostenuto per il servizio da parte del committente, questa non sarà più subordinata alla ricezione della parcella del professionista ma dipenderà dalla documentazione relativa alle predette spese intestata al committente ed al rispetto delle ordinarie regole della inerenza.

Semplificata anche la procedura per ottenere i rimborsi Iva. Infatti il comma 32 del Dl 193/2016, dispone l'innalzamento della soglia al di sotto della quale i rimborsi Iva sono eseguiti "liberamente", ovvero senza prestazione di garanzia o visto di conformità.

Intervenendo sull'articolo 38-bis, commi 3 e 4, del Dpr 633/1972, la norma ha previsto l'innalzamento di tale soglia da 15mila a 30mila euro. Pertanto, fino a 30mila euro, ferma restando la verifica dei requisiti di cui all'articolo 30 del decreto Iva, i rimborsi potranno essere erogati con la sola presentazione della dichiarazione o della istanza, senza che si renda ne-

cessario alcun adempimento ulteriore. Per i rimborsi di ammontare superiore a 30mila euro trovano, invece, applicazione le disposizioni che, fino al 31 dicembre 2016 si applicavano ai rimborsi di ammontare pari a 15mila. Pertanto, il rimborso potrà essere ottenuto senza prestazione della garanzia, presentando una dichiarazione annuale o un'istanza trimestrale munita di visto di conformità, o sottoscrizione alternativa, e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali e contributivi stabiliti dal comma 3 dell'articolo 38-bis.

Se, invece, il contribuente è considerato "a rischio", ovvero rientra in una delle categorie di cui al comma 4 del medesimo articolo (startup, società che hanno avuto avvisi di accertamento, etc) l'esecuzione del rimborso è subordinata alla presentazione della garanzia che anche in questo caso scatta per gli importi superiori a 30mila euro. L'aumento dell'importo del rimborso Iva eseguito senza formalità vale anche per i rimborsi infrannuali, mentre per la compensazione orizzontale del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale Iva rimane il limite di 15.000 euro al di sopra del quale occorre il visto di conformità (articolo 10, comma 7, del Dl 78/2009).

L'agricoltura

La legge di Bilancio (legge 232/2016) prevede l'esclusione dall'irpef dei redditi dominicale e agrario. Il comma 44 dispone infatti che per il triennio 2017-

9. LE SEMPLIFICAZIONI IN AGRICOLTURA



2019 «i redditi dominicali e agrari non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola».

L'esclusione si applica ai fini dell'irpef e quindi non interessa le società di capitali, anche qualora queste abbiano esercitato l'opzione per la tassazione catastale.

Si ritiene, invece, che l'agevolazione debba estendersi ai soci delle società di persone che possono vantare la qualifica di coltivatore diretto o di Iap ai sensi del Dlgs 99/2004 che siano iscritti alla previdenza agricola.



RIFERIMENTI NORMATIVI

Legge 232/2016
articolo 1, comma 17
Tuir
articolo 66
Dpr 600/1973
articolo 18

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Se l'Intelligenza Artificiale potesse sognare,
sognerebbe la nuova Audi A5.



Nuova Audi A5. Engineered with soul.

Basta uno sguardo per capire che nuova Audi A5 è l'evoluzione di un'icona: linee e proporzioni sportive, design sofisticato e performance ancora più intense. E grazie ad Audi connect e alle **innovative tecnologie di guida assistita**, come Audi pre sense city e traffic jam assist, l'Intelligenza Artificiale applicata alla guida è finalmente realtà. Con nuova Audi A5, partendo da un capolavoro ne abbiamo creato un altro. Scopritela nei nostri Showroom e su audi.it

Gamma A5. Valori massimi: consumo di carburante (l/100 km): ciclo urbano 9,8
ciclo extraurbano 5,9 - ciclo combinato 7,3; emissioni CO₂ (g/km): ciclo combinato 166.

Audi All'avanguardia della tecnica