

**LE NOVITA' FISCALI  
DELLA LEGGE DI  
BILANCIO PER IL 2017**

**A cura dr. Mauro Nicola**

**Presidente dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti ed Esperti Contabili di Novara**

## PRESENTAZIONE DELLA GIORNATA

Adelmo e i Suoi Sorapis cantavano e così viene Natale e gli operatori tributari italiani sanno che ogni volta che si avvicinano le tanto attese festività natalizie dove ricercare un po' di pace e serenità anche e soprattutto con i propri affetti familiari in realtà arrivano sulla loro scrivania una moltitudine di preoccupazioni dovute all'approvazione della .... finanziaria!

Un mostro giuridico che da moltissimi anni prevede una tecnica legislativa a dir poco fatiscente! Un unico articolo suddiviso in una pletora infinita di commi.

E anche quest'anno non poteva essere diversamente fatto.

Arrivata tra l'esito del referendum costituzionale e crisi di Governo lampo si compone di 19 articoli, 640 commi.....per il solo primo articolo!, 8 allegati, 1 quadro generale, e per finire 17 tabelle.

Sicuramente sarà ricordata per la sua approvazione lampo e senza troppi scossoni o assalti alla diligenza.

Ma è una legge piena di record: è stata predisposta e fatta approvare da un Governo diverso da quello in carica al primo di gennaio quando la stessa entrerà in vigore!

Le linee guida della legge recante il "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019" si sostanziano in misure, ed interventi, in favore (?) delle famiglie, con il famoso, o famigerato, A.P.E., il cosiddetto Anticipo finanziario a garanzia pensionistica, oppure per il bonus bebè.

Arrivata pure la proroga, ormai piuttosto stucchevole, invero, delle agevolazioni edilizie. Per gli interventi di risparmio energetico "qualificato" sulle parti comuni l'allungamento dei termini della detrazione Irpef ed Ires del 65% è stata addirittura prevista sino al 31 dicembre 2021. Nel contempo sono stati anche notevolmente ampliati gli interventi agevolati per le misure antisismiche. È stata introdotta una nuova detrazione Irpef ed Ires del 70% per il quinquennio 2017 - 2021 per gli interventi di riqualificazione energetica di parti condominiali, che interessano l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo. Questo nuovo bonus fiscale può arrivare fino al 75% a determinate condizioni qualitative.

Seconda linea di intervento quella basata sugli interventi per il rilancio dell'economia attraverso le misure di sostegno agli investimenti aziendali. In questo caso la proroga riguarda il super ammortamento e il nuovo iper-ammortamento relativamente agli investimenti in tecnologie avanzate allo scopo di giungere finalmente all'impresa 4.0. Ma come in ogni medaglia vi è pure il fronte rovesciato del provvedimento. Infatti è stata prevista l'esclusione dal super ammortamento 2017 per gli acquisti aventi ad oggetto le autovetture aziendali, seppur mitigata, ma solo in parte, e solo in favore degli agenti di commercio, da un innalzamento del limite annuo di deducibilità dei costi di locazione e noleggio per i mezzi di trasporto.

Ed infine arriva ... Natale... ossia il capitolo fiscale. Sterilizzazione delle clausole di salvaguardia sugli aumenti delle aliquote IVA per il 2017, riduzione IRES al 24%, IVA di gruppo, introduzione

dell'imposizione fiscale proporzionale, al 24%, per gli imprenditori individuali, in analogia alle società di capitali, ma entra in scena pure il regime di cassa per le aziende in contabilità semplificata, vera... novità con complicazione in termini operativi di studio di non comune rilevanza! Con questo nuovo regime che dovrà intendersi quale regime naturale per i soggetti di minori dimensioni che applicano il regime di contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 66 del TUIR, nella novellata versione viene prevista la determinazione del reddito per cassa. Il reddito sarà quindi dato dalla differenza tra i ricavi percepiti e le spese sostenute nel periodo di imposta. Ovviamente resteranno ammesse in deduzione le quote di ammortamento. Una particolare attenzione dovrà però essere dedicata alle rimanenze finali di magazzino. Il reddito di impresa determinato col regime di cassa andrà ridotto del valore delle rimanenze finali dell'esercizio precedente qualora, in tale periodo, fosse stato adottato il principio di competenza, e ciò per evitare, ovviamente, una duplicazione di imposizione su tali valori, percossi dall'imposta prima per competenza e poi per cassa. Viene chiarito dal Legislatore che i componenti positivi o negativi di reddito che hanno già concorso a formare il reddito in un periodo di imposta non assumeranno più rilevanza alcuna... e ci mancherebbe pure aggiungiamo noi! Al contrario vi è da sottolineare che questa modifica normativa riguarda anche l'Irap: attraverso un intervento a carico dell'articolo 5-bis del D. Lgs. n. 446/97, che dispone le modalità di determinazione della base imponibile per le imprese individuali e le società di persone.

Da non dimenticare poi un provvedimento assai opportuno, quello di esenzione triennale dall'Irpef per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, e uno simpaticamente ilare, quello di introduzione di una lotteria nazionale legata agli scontrini fiscali quale provvedimento mirante a ridurre ... l'evasione fiscale!

E poi come si diceva proroghe e proroghe a volontà.

*Inaspettatamente* è giunta l'ennesima riapertura del provvedimento a suo tempo introdotto dagli articoli 5 e 7 della legge 448 del 2001 avente ad oggetto la rideterminazione dei valori dei terreni agricoli o edificabili ovvero del valore delle quote societarie detenute in società non quotate in mercati regolamentati. In considerazione della ripetitività ormai decisamente stucchevole con la quale la previsione normativa è riproposta ci si dovrebbe chiedere il perché il Legislatore non prenda in considerazione l'idea di istituzionalizzarla inserendola e mantenendola a regime.

Invece quanto mai opportuna è apparsa la riapertura dei termini per il provvedimento, contenuto nei commi da 115 a 121 dell'articolo 1 della legge di stabilità per il 2016, che prevedeva una tassazione forfettizzata e proporzionale in caso di assegnazione, cessione di beni sociali ai soci, ovvero trasformazione in società semplice senza dimenticare l'estromissione dei beni dell'imprenditore individuale.

In questo caso la proroga dovrebbe essere salutata con grande favore dagli operatori tributari in quanto gli ultimi chiarimenti sul tema, forniti dall'Agenzia delle Entrate, arrivarono con la circolare numero 37/E/2016 a soli 15 giorni dalla scadenza del 30 settembre 2016.

Ma per non nascondersi dietro ad una riproposizione del provvedimento *sic et simpliciter* dobbiamo evidenziare che in quel documento di prassi l'Agenzia delle Entrate ha lasciato molti dubbi ancora

in sospeso e, quindi, purtroppo tutti noi avremo ancora la necessità di attendere dei nuovi chiarimenti che speriamo stavolta arrivino in maniera un po' più repentina e sollecita rispetto al passato.

Questo e molto altro verrà affrontato, e trattato, nel corso dei Nostri incontri.

Vi aspetto in aula !

Dimenticavo ..... buon anno a Tutti Noi!!!

mauro nicola

## LA RIAPERTURA DEI TERMINI DELLA PROCEDURA DI COLLABORAZIONE VOLONTARIA

Sono stati riaperti i termini per esperire la procedura di *voluntary disclosure* in una finestra temporale che va dal 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del d.l. n. 193/2016) al 31 luglio 2017. Essa trova applicazione, sia per l'emersione di attività estere, sia per le violazioni dichiarative relative a imposte erariali.

Le violazioni sanabili sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016. Analogamente alle norme varate nel 2014, le disposizioni prevedono lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché di contestazione delle sanzioni.

Per le attività e gli investimenti esteri oggetto della nuova procedura è possibile usufruire di un esonero dagli obblighi dichiarativi, limitatamente al 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria, purché tali informazioni siano analiticamente illustrate nella relazione di accompagnamento all'istanza di *voluntary disclosure* e purché si versi in unica soluzione (entro il 30 settembre 2017) quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e sanzioni.

Si chiarisce la non punibilità delle condotte di autoriciclaggio se commesse in relazione a specifici delitti tributari fino al versamento delle somme dovute per accedere alla procedura.

Rispetto alla *voluntary disclosure* disciplinata nel 2014, si prevede una diversa procedura: il contribuente provvede spontaneamente a versare in unica soluzione (entro il 30 settembre 2017) o in un massimo di tre rate (di cui la prima entro il 30 settembre 2017), il *quantum* dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni.

### PREMESSA

L'articolo 7 del provvedimento in esame - mediante introduzione dell'articolo 5-*octies* al decreto-legge n. 167 del 1990 - riapre i termini per esperire la procedura di *voluntary disclosure* in una finestra temporale che va dal 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del provvedimento originariamente contenuto nel d.l. n. 193/2016) al 31 luglio 2017.

Essa trova applicazione, sia per l'emersione di attività estere, sia per le violazioni dichiarative relative a imposte erariali.

Le violazioni sanabili sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016. Analogamente alle norme varate nel 2014, le disposizioni prevedono lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché di contestazione delle sanzioni.

Per le attività e gli investimenti esteri oggetto della nuova procedura è possibile usufruire di un esonero dagli obblighi dichiarativi, limitatamente al 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria,

purché tali informazioni siano analiticamente illustrate nella relazione di accompagnamento all'istanza di *voluntary disclosure* e purché si versi in unica soluzione (entro il 30 settembre 2017) quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e sanzioni.

Si chiarisce la non punibilità delle condotte di autoriciclaggio se commesse in relazione a specifici delitti tributari fino al versamento delle somme dovute per accedere alla procedura.

Rispetto alla *voluntary disclosure* disciplinata nel 2014, si prevede una diversa procedura: il contribuente provvede spontaneamente a versare in unica soluzione (entro il 30 settembre 2017) o in un massimo di tre rate (di cui la prima entro il 30 settembre 2017), il *quantum* dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni.

La procedura antecedente contemplava, invece, la presentazione di una apposita richiesta all'Amministrazione finanziaria e la fornitura della relativa documentazione; l'Agenzia delle entrate avrebbe poi provveduto ad emettere avviso di accertamento, ovvero ad invitare il contribuente all'adesione spontanea.

Il versamento delle somme dovute comporta i medesimi effetti previsti dalla precedente *voluntary disclosure*, sia sotto il profilo penale, sia con riferimento al versante sanzionatorio amministrativo (non punibilità per alcuni reati e riduzione delle sanzioni).

Gli effetti favorevoli penali e sanzionatori decorrono dal versamento in unica soluzione o della terza rata. L'Agenzia delle entrate comunica l'avvenuto perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria.

Le norme disciplinano poi le conseguenze per il mancato o insufficiente versamento delle somme dovute entro i termini di legge: in tal caso, l'Agenzia può esperire le procedure dell'adesione all'invito a comparire, secondo le norme vigenti prima del 31 dicembre 2015, poi abrogate dalla legge di stabilità 2015 nell'alveo della complessiva riforma del ravvedimento operoso.

Con riferimento alle conseguenze sanzionatorie del mancato o insufficiente versamento spontaneo, le norme differenziano il trattamento riservato al mancato versamento da quello previsto per il versamento insufficiente; inoltre, per il caso di insufficiente versamento, sono previste conseguenze diverse secondo lo scostamento dal *quantum* dovuto.

Sono poi previste agevolazioni sanzionatorie e procedurali (eliminazione del raddoppio dei termini di accertamento) in specifiche ipotesi di stipula o di entrata in vigore di trattati internazionali volti all'effettivo scambio di informazioni fiscali.

Si disciplina una nuova ipotesi di reato, attribuendo rilevanza penale alle condotte di chiunque, fraudolentemente, si avvalga della procedura di collaborazione volontaria per far emergere attività finanziarie e patrimoniali o contanti provenienti da reati diversi da quelli per cui la *voluntary* preclude la punibilità.

Analogamente a quanto disposto dalla legge n. 186 del 2014, la procedura si estende ai soggetti non destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale autori di violazioni dichiarative per attività detenute in Italia, ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta. Disposizioni specifiche sono previste nel caso in cui la collaborazione volontaria sia esperita con riferimento a contanti o valori al portatore.

La novella normativa prevede che le norme attuative siano adottate entro trenta giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione.

Sono infine state introdotte disposizioni in tema di potenziamento dell'attività di accertamento fiscale da parte degli enti locali: in particolare si pongono a carico dei comuni specifici obblighi informativi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, con riferimento alle richieste di iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero, al fine della formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati.

#### *LE REGOLE DELLA RIAPERTURA DELLA PROCEDURA*

La novellata normativa riapre i termini per aderire alla procedura di collaborazione volontaria fiscale (*voluntary disclosure*) in una finestra temporale che va dal 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del provvedimento in esame) al 31 luglio 2017.

L'applicazione della procedura è riservata solo ai soggetti che non l'abbiano già esperita in precedenza, anche per interposta persona.

Resta fermo che la *voluntary* non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie connesse alla procedura (cause ostative previste dall'articolo 5-*quater*, comma 2 del decreto-legge n. 167 del 1990).

Si chiarisce inoltre che l'integrazione dell'istanza, i documenti e le informazioni rilevanti possono essere presentati entro il 30 settembre 2017.

Per esplicita previsione del comma 1 del nuovo articolo 5-*octies*, alle istanze della nuova *voluntary* si applicano:

- le norme generali sulla *voluntary disclosure* internazionale: si tratta degli articoli da 5-*quater* a 5-*septies* del decreto-legge n. 167 del 1990 sulla collaborazione volontaria internazionale, come introdotti dalla legge n. 186 del 2014;
- l'articolo 1, commi 2-5 della medesima legge n. 186, così confermando la possibilità di avvalersi della riapertura della collaborazione volontaria anche per le violazioni "nazionali", ossia le violazioni dichiarative relative alle imposte erariali (imposte sui redditi e addizionali, imposte sostitutive, IRAP, IVA) e dei sostituti d'imposta;
- l'articolo 2, comma 2, lettere *b)* e *b-bis)* del D.L. n. 153 del 2015, dunque l'assoggettamento ad aliquota del 5 per cento per le prestazioni previdenziali provenienti dalla Svizzera e, nell'ambito delle procedure di collaborazione volontaria, l'estensione

dell'esonero dagli obblighi dichiarativi - previsto in favore dei lavoratori frontalieri per il conto corrente estero su cui sono accreditati lo stipendio e gli altri emolumenti - anche agli eventuali cointestatari o beneficiari di procure e deleghe su tale conto.

Le richiamate disposizioni si applicano in quanto compatibili e con alcune modifiche apportate dalle norme in esame.

Si precisa che le istanze sono presentate con modalità che verranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. In particolare, le disposizioni in commento chiariscono (comma 1, lettera *a*) dell'articolo 5-*octies*) che le violazioni sanabili sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016.

In deroga al principio dell'irretroattività delle norme tributarie, di cui all'articolo 3 dello Statuto del contribuente, legge n. 212 del 2000, la disposizione in esame prevede lo slittamento al 31 dicembre 2018 dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché per la contestazione delle sanzioni tributarie (rispettivamente, di cui all'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973, all'articolo 57 del DPR n. 633 del 1972 e all'articolo 20, comma 1, del D. Lgs. n. 472 del 1997), ove essi scadano a decorrere dal 1° gennaio 2015, per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria ai sensi delle norme in esame.

La proroga dei termini di accertamento è limitata agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria, per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa.

Le norme in esame prorogano anche i termini di decadenza per l'accertamento e di contestazione delle sanzioni con riferimento alle istanze presentate per la prima volta ai sensi della precedente disciplina della *voluntary disclosure*, i cui termini sono scaduti il 30 novembre 2015 (articolo 5-*quater*, comma 5 del D.L. n. 167 del 1990).

La relazione illustrativa chiarisce che tale slittamento si riferisce alle istanze presentate a decorrere dal 1° ottobre 2015, in relazione alla riapertura dei termini per la *voluntary disclosure* prevista dal decreto-legge n. 153 del 2015. Per tali istanze i termini che scadono dal 1° gennaio 2015 sono prorogati dal 31 dicembre 2016 al 30 giugno 2017. Già la precedente *voluntary disclosure* disponeva, infatti, lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte e di contestazione delle sanzioni tributarie.

Vi è da ricordare che è stato introdotto un esonero, per le sole attività oggetto della nuova apertura della collaborazione volontaria (cd. nuova *voluntary*) per i soggetti interessati dalla presentazione delle dichiarazioni sugli investimenti all'estero e sulle attività estere di natura finanziaria, limitatamente al 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza, a specifiche condizioni.

Si ricorda, per dovizia di particolare, che ai sensi dell'articolo 4 del decreto-legge n. 167 del 1990, le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero

attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i titolari effettivi dell'investimento.

Analogamente, con riferimento alle attività estere suscettibili di generare redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nonché per i redditi derivanti dall'investimento in azioni o quote di fondi comuni di investimento non conformi alla normativa UE sugli organismi di investimento collettivo (direttiva 2009/65/CE), per i quali è versata l'Irpef con l'aliquota massima oltre alla addizionale regionale e comunale, è previsto l'esonero dalla indicazione dei redditi nella relativa dichiarazione.

Una prima condizione per gli esoneri dichiarativi è l'indicazione analitica di tali informazioni nella relazione di accompagnamento all'istanza di *voluntary disclosure*. Inoltre per essere esonerati dall'obbligo dichiarativo occorre spontaneamente versare in unica soluzione, entro il 30 settembre 2017, di quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e, ove applicabili, sanzioni ridotte nei termini previsti dalle norme sul ravvedimento operoso (di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997), per il 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza.

La normativa innovata esclude la punibilità per il reato di autoriciclaggio, limitatamente alle attività oggetto della riapertura della collaborazione volontaria, ove le condotte penalmente rilevanti sono commesse in relazione ad alcuni delitti (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione, di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento IVA; sono i reati enumerati dall'articolo 5-*quinquies*, comma 1, lettera *a*), del decreto-legge n. 167 del 1990), fino alla data del versamento della prima o unica rata delle somme dovute per accedere alla collaborazione volontaria.

Tale disposizione ricalca parzialmente quanto già previsto dalla precedente versione della *voluntary disclosure*. Si ricorda che l'articolo 3 della legge n. 186 del 2014 ha introdotto, attraverso l'aggiunta del nuovo articolo 648-ter.1 al codice penale, il reato di autoriciclaggio, attribuendo rilevanza penale alla condotta di chi, avendo commesso un delitto non colposo, sostituisca o trasferisca o comunque impieghi denaro, beni o altre utilità in attività economiche o finanziarie, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa.

L'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera *e*) introduce sostanziali novità con riferimento alle procedure per l'adesione alla collaborazione volontaria. In particolare, gli autori delle violazioni possono provvedere spontaneamente al versamento, in unica soluzione, di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni entro il 30 settembre 2017 senza possibilità di compensazione.

Il versamento può essere ripartito in tre rate mensili di pari importo; in tal caso il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2017. Per aderire alla *voluntary*

varata nel 2014, il contribuente doveva invece indicare spontaneamente all'amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di apposita richiesta, tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona.

Doveva fornire documenti e informazioni utili alla ricostruzione dei redditi che erano serviti per costituirli, acquistarli o che derivavano dalla loro dismissione o utilizzo a qualunque titolo; il contribuente doveva produrre i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili.

L'amministrazione finanziaria procedeva dunque ad accertare il *quantum dovuto*, emettendo un avviso di accertamento ovvero invitando il contribuente all'adesione spontanea. Il versamento delle somme dovute comporta i medesimi effetti previsti dalla precedente versione della *voluntary*.

In estrema sintesi, si ricorda che l'articolo 5-*quater* individua gli elementi principali e l'iter procedurale della collaborazione volontaria.

#### **LA PUNIBILITA' DEI REATI FISCALI**

L'articolo 5-*quinqües* dispone che, per effetto della collaborazione volontaria, sia garantita la non punibilità per alcuni reati fiscali relativi agli obblighi dichiarativi e il pagamento in misura ridotta delle summenzionate sanzioni tributarie.

Nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria è esclusa la punibilità per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione, di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento IVA (di cui, rispettivamente, agli articoli 2, 3, 4 e 5, 10-bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000).

Si rammenta che, ai sensi dell'articolo 1, comma 5 della legge 186/2014, l'esclusione della punibilità e la diminuzione della pena previste dall'articolo 5-*quinqües*, comma 1, operano nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i delitti ivi indicati.

La lettera *b*) del comma 1 esclude la punibilità per il reato di riciclaggio e di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, ove commesse in relazione alle summenzionate fattispecie delittuose tributarie (di cui alla già commentata lettera *a*).

Per quanto riguarda le conseguenze sanzionatorie amministrative derivanti dalla *voluntary disclosure*, in primo luogo le sanzioni per le violazioni dichiarative relative al quadro RW della dichiarazione sono determinate in misura pari alla metà del minimo edittale al ricorrere di specifiche condizioni; nei casi diversi, la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto.

Analogamente sono rideterminate nel minimo edittale, ridotto di un quarto, le sanzioni erogate nei confronti del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute.

Sono previste anche specifiche deroghe al procedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione relativi al quadro RW. Specifiche agevolazioni sanzionatorie operano anche nel caso di tempestiva stipula di accordi internazionali volti a migliorare gli scambi informativi fiscali transfrontalieri.

Il versamento tempestivo del dovuto comporta che le riduzioni sanzionatorie si applicano alle violazioni degli obblighi dichiarativi relativi agli investimenti all'estero e alle attività estere di natura finanziaria, nonché per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, IRAP, imposta sul valore degli immobili all'estero-IVIE, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero – IVAFE e IVA, anche in deroga al principio di legalità in materia di sanzioni tributarie, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Per equiparare il trattamento sanzionatorio alla procedura di *voluntary disclosure* avviata nel 2014, le norme in esame chiariscono che:

- per le violazioni di obblighi dichiarativi relativi agli investimenti all'estero e alle attività estere di natura finanziaria, si applicano le disposizioni dell'articolo 12, commi 1 e 5 del D.lgs. n. 472 del 1997 (rispettivamente concernenti il concorso di violazioni e l'ipotesi di continuazione).
- Per quanto riguarda il concorso di violazioni, è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione. Quando più violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo;
- per le violazioni in materia di imposte, operano le disposizioni dell'articolo 12, comma 8, del medesimo decreto legislativo, ai sensi del quale nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta;
- in genere, si applica la riduzione delle misure sanzionatorie prevista dall'articolo 5, comma 1-bis, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014, ossia antecedente all'abrogazione da parte della legge di stabilità 2015) per l'adesione ai contenuti dell'invito a comparire innanzi all'amministrazione finanziaria;
- si applica la riduzione di cui all'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997, che consente di definire con modalità agevolate i procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie col pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di un importo pari ad un terzo della sanzione, e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Si chiarisce che gli effetti favorevoli penali e sanzionatori decorrono dal versamento di quanto dovuto in unica soluzione o della terza rata; in tali casi l'Agenzia delle entrate comunica l'avvenuto perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria mediante posta elettronica certificata.

### **LE CONSEGUENZE DEI MANCATI VERSAMENTI**

Le norme in commento disciplinano poi le conseguenze per il mancato o insufficiente versamento delle somme dovute entro il 30 settembre 2017 (comma 1, lettera *f*) dell'articolo 5-*octies*).

Si rammenta che il comma 10 dell'articolo 5-*quinquies* reca le conseguenze del mancato versamento tempestivo delle somme dovute per effetto della collaborazione volontaria varata nel 2014: in tale ipotesi, la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e non si producono gli effetti penali e tributari. In tal caso l'Agenzia delle entrate notifica, anche in deroga ai termini ordinari di decadenza dal potere di accertamento e di irrogazione della sanzione un nuovo avviso di accertamento e un nuovo atto di contestazione, con la rideterminazione della sanzione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notifica dell'invito a comparire, o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notifica dell'atto di contestazione.

Stante la diversità della procedura - che, come si è visto in precedenza - per la "nuova" *voluntary* prevede un computo spontaneo del *quantum* dovuto da parte del contribuente, in linea generale si consente all'Agenzia delle entrate, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria e limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della stessa di procedere - fino al 31 dicembre 2018 - mediante le procedure previste dalle norme in tema di definizione dell'accertamento con adesione all'invito a comparire innanzi all'amministrazione finanziaria, di cui all'articolo 5, commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014.

Al riguardo si rammenta che la legge di stabilità 2015 (articolo 1, commi da 637 a 640 della legge n. 190 del 2014) ha modificato sostanzialmente le modalità, i termini e le agevolazioni connesse all'istituto del ravvedimento operoso, al fine di consentirne l'accesso anche oltre i termini previsti dalle norme previgenti; si consente così usufruire senza limiti di tempo dell'istituto del ravvedimento operoso, con una riduzione automatica delle sanzioni che tanto sarà più vantaggiosa, quanto più vicino il "ravvedimento" sarà al momento in cui sorge l'adempimento tributario. Con finalità di rendere coerente il nuovo "ravvedimento" con l'attuale impianto normativo sono stati eliminati gli istituti della definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio e dell'adesione ai processi verbali di constatazione, con efficacia differita agli atti notificati o consegnati dal 31 dicembre 2016.

In particolare la lettera c), punto 1) del comma 637 della legge di stabilità 2015 ha in particolare eliminato l'istituto che consentiva di definire l'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, ai commi da 1-bis a 1-quinquies. In estrema sintesi, il contribuente poteva definire l'accertamento anche mediante adesione a specifico invito a comparire presso l'Amministrazione finanziaria, mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Nel caso di adesione le sanzioni applicabili (un terzo del minimo edittale) erano ridotte alla metà (un sesto del minimo).

In tale ipotesi, l'autore della violazione può versare le somme dovute in base all'invito a comparire innanzi all'amministrazione finanziaria (di cui all'articolo 5, comma 1, del menzionato decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218) entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, secondo le modalità indicate per l'adesione ai contenuti dell'invito, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione, entro venti giorni dalla redazione dell'atto, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi dichiarativi entro il termine per la proposizione del ricorso (ai sensi del già richiamato articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472) senza avvalersi della compensazione.

Nel caso si sia scelto un pagamento rateale, il mancato pagamento anche di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura.

Inoltre, nella nuova procedura di collaborazione volontaria, per tutti gli atti che per legge devono essere notificati al contribuente si applicano, in deroga ad ogni altra disposizione di legge, le modalità di notifica tramite posta elettronica certificata; nel caso di notifica tramite posta elettronica certificata effettuata ai sensi del periodo precedente, non è possibile ripetere le spese di notifica nei confronti del destinatari.

L'articolo 5-octies, comma 1, lettera g) disciplina le conseguenze sanzionatorie del mancato o insufficiente versamento spontaneo delle somme dovute. In particolare, le norme in commento differenziano il trattamento riservato al mancato versamento da quello previsto per il versamento insufficiente; inoltre, per il caso di insufficiente versamento sono previste conseguenze sanzionatorie diverse secondo lo scostamento dal *quantum* dovuto.

In particolare, se gli autori delle violazioni non provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il 30 settembre 2017, in deroga all'articolo 5-quinquies, comma 4, le sanzioni per la violazione degli obblighi dichiarativi (di cui all'articolo 5, comma 2 del D.L. 167 del 1990), sono determinate in misura pari al 60 per cento del minimo edittale (dunque 1,8 per cento dell'ammontare non dichiarato ovvero 3,6 per cento delle medesime somme, per le attività in Paesi *black list*) qualora ricorrano le seguenti ipotesi:

- a) trasferimento delle attività in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella cd. *white list*;
- b) detenzione delle attività in Italia o nei predetti Stati

c) rilascio all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria. Negli altri casi, le sanzioni sono determinate in misura pari all'85 per cento del minimo edittale (2,55 per cento dell'ammontare non dichiarato ovvero 5,1 per cento per attività in Paesi *black list*).

La medesima misura dell'85 per cento del minimo edittale si applica anche alle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore degli immobili all'estero, di imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute.

Nel caso di versamento insufficiente, fermo restando quanto versato l'Agenzia provvede a recuperare le somme ancora dovute, calcolate secondo quanto previsto per il mancato versamento, con una maggiorazione del 10 per cento:

- se il versamento è insufficiente per una frazione superiore al 10 per cento delle somme da versare, ove le relative somme siano afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi
- ovvero se il versamento è insufficiente per una frazione superiore al 30 per cento delle somme da versare, negli altri casi.

Analoga procedura di recupero da parte dell'Agenzia delle entrate è prevista, con una maggiorazione del 3 per cento ove gli autori delle violazioni provvedano ad un versamento insufficiente:

- per una frazione inferiore o uguale al 10 per cento delle somme da versare, se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi;
- per una frazione inferiore o uguale al 30 per cento delle somme da versare negli altri casi.

Si prevede infine che, se il versamento spontaneo eccede il *quantum* dovuto, gli autori delle violazioni possono chiedere che l'eccedenza sia versata a rimborso o richiederne la compensazione.

Ai sensi della lettera *h*), la misura agevolata delle sanzione al 3 per cento dell'ammontare non dichiarato, prevista dall'articolo 5-*quinquies*, comma 7 del decreto-legge n. 167 del 1990 ai soli fini della collaborazione volontaria, in relazione alle violazioni dichiarative in tema di monitoraggio fiscale, per attività e investimenti detenuti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, trova applicazione anche:

- nel caso di entrata in vigore, prima del 24 ottobre 2016, di un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni fiscali, ai sensi di quanto richiesto dal modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE,

- prima della medesima data, nel caso di entrata in vigore di un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni, elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

### **LE NUOVE IPOTESI DI REATO PRESUPPOSTO**

La lettera *i*) del comma 1 introduce una nuova ipotesi di reato, attribuendo rilevanza penale alle condotte di chiunque, fraudolentemente, si avvalga della procedura di collaborazione volontaria per far emergere attività finanziarie e patrimoniali, contanti provenienti da reati diversi da quelli per cui la *voluntary* preclude la punibilità (ai sensi dell'articolo 5-*quinquies*, comma 1, lettera *a*) del decreto-legge n. 167 del 1990), prevedendo che a tali ipotesi si applichi la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Si tratta della medesima pena prevista per il delitto (articolo 5-*septies* del decreto-legge n. 167 del 1990) di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria.

Resta ferma l'applicabilità dei reati di riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e di autoriciclaggio ove ne ricorrano i presupposti di legge (articoli 648-*bis*, 648-*ter*, 648-*ter.1* del codice penale), nonché del reato di trasferimento fraudolento di valori (articolo 12-*quinquies* del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306).

Con una norma analoga a quanto previsto per la *voluntary* varata nel 2014, il comma 2 dell'articolo 5-*octies* prevede che, ove sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni fiscali, ai sensi di quanto richiesto dal modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, ovvero un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni, elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA), non si applica il raddoppio delle sanzioni previsto dall'articolo 12, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78 nel caso di attività detenute all'estero.

L'articolo 12, comma 2 del richiamato D.L. 78/2009 ha introdotto, in deroga ad ogni vigente disposizione di legge, una presunzione *legale iuris tantum*, secondo cui gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati da decreti ministeriali, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione relativi al quadro RW, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

In tale caso le sanzioni previste per le violazioni dichiarative dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 sono raddoppiate; sono raddoppiati altresì (comma 2-*bis*) i termini di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA e per la contestazione delle sanzioni (comma 2-*ter*).

Il citato raddoppio dei termini di accertamento e contestazione non opera se ricorrono congiuntamente, anche le seguenti condizioni (previste dall'articolo 5-*quinquies*, commi 4 e 5, del decreto-legge n. 167 del 1990):

- a) le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella cd. *white list*;
- b) le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
- c) l'autore delle violazioni dichiarative rilascia all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria;
- d) nelle predette ipotesi, l'autore della violazione trasferisce, successivamente alla presentazione della richiesta, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dell'Italia o di uno degli Stati *white list* rilasciando tempestivamente l'autorizzazione a trasmettere le informazioni rilevanti alle autorità finanziarie italiane.

### **LA VOLUNTARY NAZIONALE**

Il comma 3 dell'articolo 5-*octies*, analogamente a quanto disposto dalla legge n. 186 del 2014, estende la procedura di collaborazione volontaria ai soggetti non destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale (ad es. enti e società di capitali, soggetti a IRES ai sensi dell'articolo 73 del TUIR) autori di violazioni dichiarative per attività detenute in Italia, ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta (articolo 1, commi 2-4 della legge 186 del 2014).

Come chiarito dalle Entrate in occasione dei chiarimenti forniti per la *voluntary disclosure* varata nel 2014, con l'estensione della procedura di collaborazione volontaria viene riconosciuta la possibilità a chi ha commesso violazioni, negli ambiti impositivi indicati dalla norma, di regolarizzare la propria posizione fiscale, indipendentemente dalla circostanza che questa riguardi anche consistenze illecitamente detenute all'estero, fermo restando il pagamento delle imposte dovute nonché delle relative sanzioni, per quanto, queste ultime, siano dovute in misura ridotta.

La procedura di collaborazione volontaria può essere utilizzata per sanare violazioni degli obblighi di dichiarazione relativi ad attività detenute in Italia, purché commesse fino al 30 settembre 2016. A tali violazioni si applicano - sostanzialmente - le procedure sopra descritte per la riapertura della *voluntary* internazionale.

### **LA REGOLARIZZAZIONE DEL CONTANTE**

Il comma 3 inoltre, in seno alle procedure di *voluntary* "nazionale" contiene specifiche indicazioni nel caso in cui la collaborazione volontaria abbia ad oggetto contanti o valori al portatore.

In tal caso i contribuenti:

- rilasciano, unitamente alla presentazione dell'istanza, una dichiarazione in cui attestano che l'origine di tali valori non deriva da reati diversi da quelli previsti dall'articolo 5-*quinqies*, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione, di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento IVA, di cui rispettivamente agli articoli 2, 3, 4 e 5, 10-*bis* e 10-*ter* del D.lgs. n. 74 del 2000; riciclaggio e di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, ove commesse in relazione alle citate fattispecie delittuose tributarie);
- provvedono, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, all'apertura e all'inventario in presenza di un notaio, che ne accerti il contenuto all'interno di un apposito verbale, di eventuali cassette di sicurezza presso le quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi;
- provvedono, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati al versamento dei contanti e al deposito valori al portatore presso intermediari finanziari, a ciò abilitati, su una relazione vincolata fino alla conclusione della procedura.

Per i professionisti e intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, restano fermi gli obblighi antiriciclaggio (di cui al decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 e successive modificazioni). A tal fine, in occasione degli adempimenti previsti per l'adeguata verifica della clientela, i contribuenti dichiarano modalità e circostanze di acquisizione dei contanti e valori al portatore oggetto della procedura.

La legge n. 186 del 2014 non recava specifiche indicazioni al riguardo, che sono state fornite tuttavia dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 27/E del 16 luglio 2015, con la quale sono stati dati chiarimenti in ordine all'emersione di contante o altri valori depositati in cassette di sicurezza nell'ambito delle procedure di *voluntary disclosure*.

In particolare, l'Agenzia ha risposto ad un quesito avente ad oggetto la possibilità, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria disciplinata dalla legge 186 del 2014, di far emergere valori ubicati in Italia in cassette di sicurezza o in altri luoghi (ad esempio, contante conservato nella propria abitazione).

L'Agenzia in merito rilevava che la procedura di collaborazione volontaria internazionale del 2014 consentiva ai contribuenti di far emergere le disponibilità detenute all'estero, nonché i redditi connessi a queste stesse ed i maggiori imponibili frutto di evasione nazionale non connessi con suddette attività all'estero. Nella sua accezione nazionale, invece, la procedura consentiva a tutti i contribuenti di definire le violazioni degli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte indicate all'articolo 1, comma, 2 del decreto legge.

Secondo l'Agenzia, la procedura nazionale è dunque finalizzata a denunciare in modo spontaneo e completo tutte le violazioni fiscali commesse nelle annualità d'imposta accertabili e non può in alcun modo essere utilizzata per ottenere una certificazione circa l'irrelevanza fiscale della disponibilità di valori in Italia fuori dal circuito degli intermediari finanziari (ad esempio denaro contante).

Il contribuente che intendesse avvalersi di tale procedura era dunque tenuto a far emergere esclusivamente i valori a sua disposizione in Italia frutto di evasione fiscale in periodi d'imposta ancora aperti, fornendo ogni utile informazione e documento relativo alle violazioni dichiarative commesse, indicando, altresì, la disponibilità dei valori frutto di evasione fiscale come prova della stessa.

La disponibilità di valori fuori dal circuito finanziario e frutto di evasione fiscale nei periodi d'imposta per i quali non fosse decaduta la potestà di accertamento poteva, a propria volta, essere provata unicamente col versamento di tali valori presso un intermediario abilitato su un conto corrente intestato al beneficiario economico delle somme, appositamente acceso a seguito dell'attivazione della procedura.

Risultava evidente come i valori detenuti in Italia, sia nel circuito degli intermediari finanziari che fuori dallo stesso, che non fossero oggetto di evasione fiscale in periodi d'imposta ancora aperti e che non fossero detenuti all'estero in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, fossero irrilevanti ai fini del perfezionamento della procedura.

Si chiariva che restava salva la possibilità per l'Agenzia, nel caso tali somme dovessero emergere in un momento successivo, di effettuare le opportune valutazioni per le eventuali iniziative di competenza.

Il comma 2 dell'articolo 7 in esame dispone che le disposizioni attuative della disciplina modificativa della *voluntary disclosure* siano adottate entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto in commento.

Il comma 3 introduce due commi all'articolo 83 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, in tema di potenziamento dell'attività di accertamento fiscale da parte degli enti locali.

In particolare (introdotto comma 17-*bis*) si richiede che i comuni debbano inviare, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, i dati dei richiedenti all'Agenzia delle entrate, al fine della formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati. Le modalità effettive di comunicazione e i criteri per la creazione delle liste sono disciplinati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottarsi entro tre mesi dall'entrata in vigore della presente disposizione (24 gennaio 2017).

Restano fermi gli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle entrate di cui al comma 16 del medesimo articolo 83, ai sensi del quale i comuni, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, confermano all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per l'ultimo domicilio fiscale che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale.

Ai sensi dell'introdotta comma 17-*ter*, in fase di prima attuazione delle predette disposizioni, le attività dei comuni e dell'Agenzia delle entrate vengono esercitate anche nei

confronti delle persone fisiche che hanno chiesto l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero a decorrere dal 1° gennaio 2010. Ai fini della formazione delle liste selettive si tiene conto della eventuale mancata presentazione delle istanze di collaborazione volontaria.

## VALORIZZAZIONE DELL'IMMOBILE DETENUTO ALL'ESTERO

Il costo d'acquisto di un immobile situato fuori dai confini del Paese, riportato nell'atto di compravendita in valuta estera, va inserito nel quadro RW di Unico insieme al controvalore in euro, calcolato applicando il cambio medio del mese e dell'anno in cui è avvenuto lo scambio, come indicato nel provvedimento di accertamento dei tassi di cambio. Seguendo tale istruzione non sarà necessario aggiornare il valore indicato nella dichiarazione.

È quanto precisa l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 77/E del 16 settembre 2016, emanata su input di un contribuente proprietario di un immobile, acquistato nel lontano 1996 in Svizzera, che chiede lumi sul criterio da utilizzare per evidenziare correttamente il fabbricato nella dichiarazione dei redditi, rispettando così l'obbligo di monitoraggio fiscale introdotto dal "salva Italia", il DL 201/2011.

L'interessato sostiene, in particolare, che la via più coerente sembra quella di indicare, nel quadro RW, il costo storico dell'immobile in franchi svizzeri e, poi, convertirlo in euro al cambio applicabile al momento dell'acquisto, senza aggiornare annualmente il valore in dipendenza della variabilità dei cambi.

L'Amministrazione promuove la soluzione proposta dal contribuente perché ritiene che il controvalore in euro dell'immobile, espresso in valuta estera, va calcolato agganciandosi al costo di acquisto indicato nell'atto di compravendita.

In dettaglio, specifica infatti che, se si utilizza:

- il costo storico, si applicherà il cambio medio del mese in cui ricade la data di acquisto come indicato nel provvedimento di accertamento dei tassi di cambio. In tale ipotesi non sarà necessario aggiornare il valore indicato nella dichiarazione
- il valore di mercato, rilevabile al termine dell'anno (o del periodo di detenzione), si applicherà il cambio medio del mese in cui ricade detto termine o periodo come indicato nel provvedimento di accertamento dei tassi di cambio. In questo caso, sarà necessario aggiornare annualmente il valore indicato nella dichiarazione.

Il contribuente possiede l'atto d'acquisto del suo immobile, pertanto, potrà comportarsi secondo la prima ipotesi, come da lui stesso prospettato.

Infine, per completezza, la risoluzione ricorda che fino all'istituzione delle Agenzie fiscali, l'accertamento dei cambi delle valute estere era di competenza del ministero delle Finanze, quindi, per individuare il tasso di cambio medio mensile relativo al dicembre 1996 (data d'acquisto dell'immobile in argomento), il contribuente deve, necessariamente, fare riferimento agli appositi decreti ministeriali dell'epoca. Nel caso concreto, il controvalore in euro da riportare si può rilevare dall'applicazione del cambio indicato nel decreto del ministero delle Finanze 10 febbraio 1997.

## NUOVI DATI DA INSERIRE NELLA DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

Ancora più elementi a disposizione del Fisco per “affinare” la precompilata. Il decreto 1 settembre del Mef chiama ulteriori categorie all’invio telematico dei dati attinenti alle spese sostenute dalle persone fisiche a partire dal 1° gennaio 2016.

Il provvedimento, infatti, ai soggetti già obbligati dal 2015, aggiunge: gli esercizi commerciali con distribuzione di farmaci da banco; gli iscritti agli albi professionali degli psicologi, degli infermieri, degli ostetrici e dei tecnici sanitari di radiologia medica; gli ottici; i veterinari, in riferimento alle spese detraibili ai sensi del Tuir, ossia quelle relative “*per la cura di animali legalmente detenuti a scopo di compagnia o per la pratica sportiva*”.

Le specifiche tecniche e le modalità operative per l’invio dei dati saranno stabilite con un altro decreto del Mef, mentre un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate stabilirà le modalità tecniche di utilizzo delle informazioni finalizzato all’elaborazione delle dichiarazioni dei redditi precompilate.

Entro trenta giorni dall’entrata in vigore del decreto pubblicato ieri, il ministero della Salute trasmetterà al “Sistema tessera sanitaria” gli elenchi degli esercizi commerciali autorizzati alla vendita dei farmaci da banco e dei soggetti che svolgono l’attività di ottico, mentre gli ordini e i colleghi professionali invieranno gli elenchi degli iscritti agli albi di psicologi, infermieri, ostetriche/i, tecnici di radiologia medica e veterinari.

Per semplificare gli adempimenti dei contribuenti, è previsto che le operazioni relative ai dati trasmessi al Sistema tessera sanitaria non vadano incluse nella comunicazione dovuta per lo spesometro.

Segnaliamo che è stato appena “ufficializzato” l’ulteriore ampliamento della platea dei soggetti tenuti a trasmettere i dati delle spese e dei rimborsi al Sistema tessera sanitaria, con il provvedimento del 15 settembre 2016, l’Agenzia delle Entrate conferma le modalità di accesso alle nuove informazioni che andranno ad arricchire le prossime dichiarazioni precompilate. Il tutto, come sempre, dopo aver consultato con il Garante per la protezione dei dati personali.

Il documento, in pratica, ripropone le stesse regole già fissate con il provvedimento del 29 luglio, affermando che “*ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata dei dati delle spese sanitarie comunicate, a decorrere dall’anno d’imposta 2016, ..., si applicano le medesime disposizioni previste dal provvedimento del direttore dell’Agenzia n. 123325 del 29 luglio 2016*”.

In sintesi, i nuovi soggetti coinvolti nell’operazione (esercizi commerciali con distribuzione di farmaci da banco, come le parafarmacie; iscritti agli albi professionali degli psicologi, degli infermieri, degli ostetrici e dei tecnici sanitari di radiologia medica; ottici; veterinari) inviano al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle prestazioni erogate.

Il “Sistema” poi, dal 1° marzo, metterà a disposizione dell’Amministrazione, in forma aggregata, le informazioni (codice fiscale del contribuente o del familiare a carico cui si riferisce la spesa o il rimborso, codice fiscale o partita Iva e denominazione di chi eroga la prestazione, data del documento, tipologia e importo della spesa o del rimborso) da elaborare e “inglobare” nella precompilata 2017.

In particolare, riguardo alle spese veterinarie, il Sistema tessera sanitaria esporrà le informazioni necessarie in un archivio distinto.

In tutti i casi, restano invariate anche le istruzioni riguardo alle procedure di accesso, di consultazione e di opposizione da parte del contribuente.

E’ stato inoltre pubblicato il decreto Mef 2 agosto 2016, che approva le specifiche tecniche e le modalità operative per la trasmissione telematica delle spese mediche al “Sistema tessera sanitaria” (Sts). Si tratta del flusso di dati condiviso con l’Amministrazione finanziaria per l’elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata. Il decreto segue di pochi giorni il provvedimento 29 luglio 2016 dell’Agenzia delle Entrate, con il quale sono state stabilite le modalità di accesso alle suddette informazioni nel rispetto delle indicazioni dettate dal Garante della *privacy*.

Prima l’Agenzia delle Entrate, poi il Mef, tornano sull’argomento a seguito, soprattutto, delle modifiche apportate dalla legge di Stabilità 2016 e ritoccano, dove occorre, rispettivamente, il provvedimento e il decreto datati entrambi 31 luglio 2015.

L’intervento legislativo (articolo 1, comma 949, lettera a), delle legge 190/2015), modificando l’articolo 3 del Dlgs 175/2014, ha esteso, a partire dal 1° gennaio 2016, l’obbligo di comunicazione delle prestazioni erogate anche alle strutture autorizzate per l’erogazione dei servizi sanitari e **non accreditate**.

Il Mef, in particolare, nel nuovo decreto, ha dovuto tener conto della platea allargata e del relativo regime sanzionatorio regolato dal provvedimento delle Entrate del 29 luglio scorso. Un ulteriore adeguamento si è reso necessario là dove l’Agenzia ha modificato le tipologie dei dati di spesa sanitaria relativi alle prestazioni di chirurgia estetica.

E poi troviamo ancora aggiustamenti derivanti dal fatto che la consultazione delle informazioni trasmesse dalle strutture sanitarie all’Sts non è più solo prerogativa dei contribuenti che scelgono la dichiarazione precompilata, ma è estesa a tutti i cittadini.

Per la trasmissione delle informazioni relative alle spese sanitarie sostenute da clienti e pazienti, le strutture sanitarie autorizzate (accreditate oppure no) devono chiedere al ministero dell’Economia e delle Finanze, entro il 30 settembre 2016, per ogni atto autorizzativo, tramite la piattaforma informatica “Sistema tessera sanitaria”, le credenziali di accesso all’Sts stesso, secondo le modalità contenute nell’allegato A al decreto.

Il Mef, a sua volta chiede agli enti preposti (Regioni, Asl, Comuni, associazioni di categoria,

eccetera) di verificare, nello spazio di trenta giorni, che la struttura sia effettivamente in possesso dell'autorizzazione necessaria. Quest'ultimi dovranno, comunque, rendere disponibili **entro il 30 settembre 2016**, gli elenchi aggiornati degli "autorizzati".

In mancanza dell'ok da parte dell'amministrazione competente, il ministero comunica al richiedente di non poter rilasciare le credenziali; nel caso contrario, naturalmente, all'interessato arriveranno i codici per accedere al sistema.

Le specifiche tecniche per la trasmissione dei dati saranno pubblicate dal Mef, entro 30 giorni dalla pubblicazione in Gazzetta del decreto, sul sito del Sistema tessera sanitaria ([www.sistemats.it](http://www.sistemats.it)).

Confermate le modalità di opposizione alla trasmissione delle informazioni sulle spese sanitarie e relativi rimborsi da parte dei cittadini, secondo le regole del decreto 31 luglio 2015.

Sarà possibile esprimere il diniego a voce direttamente al medico o alla struttura sanitaria, con conseguente annotazione da parte di questi ultimi sul documento fiscale, in riferimento alle spese sostenute dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione del provvedimento 29 luglio 2016 delle Entrate.

I dati registrati sono conservati dall'Sts fino a decorrenza dei termini previsti per l'irrogazione delle sanzioni da parte dell'Agenzia delle Entrate ovvero fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione (articolo 20 del Dlgs 472/1997). Trascorso tale periodo il Sistema provvede a cancellare le informazioni ricevute.

## **DEDUZIONE FISCALE PER DISABILI E ANZIANI CON ACCOMPAGNAMENTO**

La certificazione di invalidità totale o handicap grave da parte di una commissione medica pubblica è il presupposto per poter dedurre gli importi sostenuti per medicine e cure.

Le spese mediche e di assistenza specifica, necessarie nei casi di grave invalidità o menomazione, sono deducibili dai soggetti riconosciuti portatori di handicap (articolo 3, comma 3, legge 104/1992).

### **Lo chiarisce la risoluzione 79/E del 23 settembre 2016.**

Infatti, nell'ambito degli oneri deducibili dalla dichiarazione dei redditi, individuati dall'articolo 10 del Tuir, ricadono le spese mediche e di assistenza specifica, necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, sostenute da chiunque presenti una minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale o di emarginazione (articolo 3, legge 104/1992).

L'individuazione dei soggetti che hanno diritto a tale regime fiscale si basa sulla certificazione di "disabilità" da parte di una commissione medica pubblica che ha un significato diverso da quello di invalidità certificato da altre Commissioni mediche pubbliche (ad esempio, incaricate per il riconoscimento dell'invalidità civile, di lavoro, di guerra, eccetera).

Va ricordato che non sono assimilabili i concetti di invalidità civile con quello di disabilità (attestata secondo la legge 104/1992), in quanto perseguono finalità diverse: nel primo caso, la valutazione medica riguarda la capacità lavorativa della persona; invece, l'accertamento dell'handicap si concentra sullo stato di gravità delle difficoltà sociali e relazionali di un soggetto e, eventualmente, consente l'accesso a servizi sociali e previdenziali nonché a particolari trattamenti fiscali.

Ma, venendo al pratico, per poter effettuare la deduzione, l'Agenzia individua come indicatore il riconoscimento dell'invalidità totale o dell'indennità di accompagnamento.

Infatti, quest'ultima è solo a beneficio delle persone con patologie particolarmente gravi, totalmente inabili e che non sono in grado di camminare né di compiere normali atti di vita quotidiana senza un'assistenza continua.

Anche gli over-sessantacinque che hanno bisogno di un aiuto continuo, pur non essendo valutabili dal punto di vista lavorativo, possono ricevere l'indennità di accompagnamento in ragione delle difficoltà persistenti a svolgere in autonomia la propria vita, pur adeguata all'età.

Concludendo, la certificazione rilasciata secondo la legge 104/1992 è sufficiente per attestare il requisito soggettivo per fruire della deduzione.

## LA REVISIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

È partita la prima fase di semplificazione per i modelli degli studi di settore.

La significativa riduzione degli oneri dichiarativi comporterà effetti positivi sulla tempistica di compilazione, oltre a una minore possibilità di commettere errori.

È stata pubblicata, sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, una prima *tranche* delle bozze dei nuovi modelli per la trasmissione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore per il periodo d'imposta 2016.

Si tratta, in particolare, dei modelli che, una volta approvati, dovranno essere utilizzati per la trasmissione, con Unico 2017, dei dati per l'applicazione degli studi di settore.

L'elemento di grande novità che appare subito evidente è la consistente diminuzione delle informazioni richieste all'interno dei modelli rispetto alle annualità precedenti.

Tale attività di semplificazione era già stata anticipata nella videoconferenza con gli Osservatori regionali sugli studi di settore dello scorso 18 maggio; in tale occasione, erano state, tra l'altro, presentate le linee guida dell'intervento e, al fine di quantificarne la portata, era stato presentato il caso dello studio di settore applicabile alle farmacie.

In particolare, la semplificazione in argomento si concretizza:

- per quanto riguarda gli studi in evoluzione per il periodo di imposta 2016 (vedi provvedimento 26 febbraio 2016), nel richiedere nel modello le sole informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore,
- per quanto riguarda gli studi le cui evoluzioni sono state approvate per le annualità 2014 e 2015, nel mantenere le sole informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (si segnala che, nel caso di sezioni contenenti almeno una variabile significativa ai fini dell'applicazione dello studio di settore, con dati in percentuale la cui somma fa 100%, per evitare errori di compilazione sono state confermate, in questa prima fase, anche quelle non significative).

Per evitare possibili effetti critici per l'utenza è stata, in questo caso, mantenuta la numerazione dei righe prevista nei modelli per l'anno 2015.

In entrambi i casi, l'intervento comporta la presenza, all'interno dei modelli, di un numero significativamente inferiore di informazioni rispetto agli anni precedenti.

La semplificazione in argomento, coerente con l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale 2016-2018 del ministro dell'Economia e delle finanze e in linea con l'impegno del Governo del marzo 2015 (Seduta del 3 marzo 2015 "*La Camera ... impegna il Governo: a continuare nel percorso di rafforzamento della collaborazione tra fisco e contribuente, di semplificazione delle procedure e riduzione degli adempimenti, al fine di conseguire il massimo adempimento spontaneo, a tal fine dotando l'amministrazione finanziaria di strumenti conoscitivi*

*adeguati a favorire l'emersione dell'effettiva capacità fiscale di ciascun contribuente già nel momento dell'adempimento tributario, come avviene nei sistemi tributari europei più evoluti; a valutare l'opportunità di procedere ad una revisione degli studi di settore per semplificarli, prevedendo la riduzione del loro numero, e per renderli più efficaci, attraverso una continua verifica ed eventuale modifica delle modalità di calcolo, che persegua la massimizzazione dell'attendibilità delle stime e, al contempo, garantisca la fedeltà dei dati dichiarati dai contribuenti".), rappresenta un ulteriore passaggio del percorso iniziato già da qualche anno attraverso il quale si è inteso ridurre gli adempimenti dichiarativi relativi agli studi, senza per questo diminuire il presidio in materia.*

Da ultimo, si ricorda la riduzione, per il periodo di imposta 2015, delle ipotesi in cui, a fronte della dichiarazione di una causa di esclusione dalla applicazione degli studi di settore, il contribuente resta comunque tenuto alla presentazione del relativo modello.

In particolare, rispetto a quanto avveniva fino al periodo d'imposta 2014, per il 2015 non sono più obbligati a presentare il modello studi di settore i contribuenti:

- che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta
- che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione.

La semplificazione, a quanto si può rilevare dalle prime bozze pubblicate, interessa i quadri:

- B, unità locali
- C, modalità di svolgimento dell'attività
- D, elementi specifici dell'attività.

Si riportano, di seguito, alcune immagini di raffronto tra quadri presenti in alcuni modelli degli studi di settore approvati per il 2015 e i corrispondenti quadri presenti nelle bozze di modelli pubblicate.

<b>Studio WD03U afferente le attività di pulitura e cernita di semi e granaglie (c.a. 01.64.01), molitura del frumento (c.a. 10.61.10), molitura di altri cereali (c.a. 10.61.20); lavorazione del riso (c.a. 10.61.30) e altre lavorazioni di semi e granaglie (c.a. 10.61.40)</b>	
<b>Versione approvata per il p.i. 2015</b>	<b>Bozza modello per il p.i. 2016</b>

Lavorazione e commercializzazione		Percentuale sui ricavi	
C01	Lavorazione materia prima di proprietà	%	
C02	Lavorazione materia prima di terzi	%	
C03	Commercializzazione di prodotti acquistati da terzi e non trasformati e/o non lavorati dall'impresa	%	
		TOT = 100%	
Modalità di produzione		Percentuale sui ricavi	
C04	Produzione con marchio proprio	%	
C05	Produzione con marchio di terzi	%	
C06	Produzione senza marchio	%	
		TOT = 100%	
C07	Percentuale dei ricavi provenienti dal committente principale	%	
Produzione e/o lavorazione affidata a terzi			
C08	Costo sostenuto per la lavorazione affidata a terzi	00	
Area di mercato			
C09	Nazionale (1 = comune, 2 = provincia, 3 = fino a 3 regioni, 4 = oltre 3 regioni)		
C10	U.E.	Senza lo scudo	
C11	Extra U.E.	Senza lo scudo	
Tipologia degli impianti		Numero	Capacità complessiva
C12	Grano duro		Tonnellate/24 ore
C13	Grano tenero		Tonnellate/24 ore
C14	Riso		Tonnellate/24 ore
C15	Maia		Tonnellate/24 ore
C16	Altri cereali		Tonnellate/24 ore
Tipo di macinazione			
C17	Macinazione bassa		Numero
C18	Macinazione alta		Numero
Tipologia della clientela		Percentuale sui ricavi	
C19	Industria alimentare	%	
C20	Laboratori artigianali (panifici, pasticceria, pasticci, ecc.)	%	
C21	Allevatori / industria mangimistica	%	
C22	Grande distribuzione e distribuzione organizzata	%	
C23	Hard discount	%	
C24	Commercianti all'ingrosso	%	
C25	Commercianti al dettaglio	%	
C26	Privati	%	
C27	Altri	%	
		TOT = 100%	
C28	Cassoni IUE, extra UE	%	

Lavorazione e commercializzazione		Percentuale sui ricavi
C01	Lavorazione materia prima di proprietà	%
C02	Lavorazione materia prima di terzi	%
C03	Commercializzazione di prodotti acquistati da terzi e non trasformati e/o non lavorati dall'impresa	%
		TOT = 100%
Tipologia degli impianti		Numero
C13	Grano tenero	
C15	Maia	
Tipologia della clientela		Percentuale sui ricavi
C19	Industria alimentare	%
C20	Laboratori artigianali (panifici, pasticceria, pasticci, ecc.)	%
C21	Allevatori / industria mangimistica	%
C22	Grande distribuzione e distribuzione organizzata	%
C23	Hard discount	%
C24	Commercianti all'ingrosso	%
C25	Commercianti al dettaglio	%
C26	Privati	%
C27	Altri	%
		TOT = 100%

Materie prime	Percentuale sulla produzione e/o lavorazione	
	di proprietà	di terzi
D01	Grano duro	%
D02	Grano tenero	%
D03	Riso	%
D04	Maia	%
D05	Altri cereali	%
D06	Legumi, tuberi e frutta secca	%
D07	Altro	%
		TOT = 100%
Fasi della lavorazione		
D08	Analisi tecnologiche	Senza lo scudo
D09	Sbrinatoria	Senza lo scudo
D10	Sbranzatura	Senza lo scudo
D11	Spezzolatura	Senza lo scudo
D12	Lucidatura e/o alatura	Senza lo scudo
D13	Brillatura	Senza lo scudo
D14	Laminazione	Senza lo scudo
D15	Estrazione	Senza lo scudo
D16	Riciciminto e movimentazione materie prime	Senza lo scudo
D17	Analisi tecnologiche	Senza lo scudo
D18	Analisi microbiologiche	Senza lo scudo
D19	Conservazione materie prime con mezzi chimici	Senza lo scudo
D20	Conservazione materie prime con atmosfere controllate	Senza lo scudo
D21	Conservazione materie prime con mezzi fisici	Senza lo scudo
D22	Pulitura e macinazione	Senza lo scudo
D23	Stoccaggio e movimentazione dei prodotti finiti	Senza lo scudo
D24	Miscelatura dei prodotti finiti	Senza lo scudo
D25	Substratura e cruscame	Senza lo scudo
D26	Confionamento	Senza lo scudo
Prodotti ottenuti e/o lavorati		Percentuale sui ricavi
D27	Farine di grano tenero	%
D28	Semola/semolati/farine di grano duro	%
D29	Riso e farine di riso	%
D30	Farine di maia	%
D31	Farine di altri cereali e legumi	%
D32	Sottoprodotti e vagliature	%
D33	Cereali per la prima colazione	%
D34	Altra (semilavorati, miscele, ecc.)	%
		TOT = 100%
Altri elementi specifici		
D35	Cassoni di energia elettrica	00
D36	Costo per cassoni di energia elettrica	00
D37	Laboratorio di controllo qualità	Senza lo scudo
D38	Utensili di vendita al minuto di prodotti di terzi	Senza lo scudo

Materie prime	Percentuale sulla produzione e/o lavorazione	
	di proprietà	di terzi
D01	Grano duro	%
D02	Grano tenero	%
D03	Riso	%
D04	Maia	%
D05	Altri cereali	%
D06	Legumi, tuberi e frutta secca	%
D07	Altro	%
		TOT = 100%
Fasi della lavorazione		
D16	Riciciminto e movimentazione materie prime	Senza lo scudo
D23	Stoccaggio e movimentazione dei prodotti finiti	Senza lo scudo
D26	Confionamento	Senza lo scudo
Prodotti ottenuti e/o lavorati		Percentuale sui ricavi
D27	Farine di grano tenero	%
D28	Semola/semolati/farine di grano duro	%
D29	Riso e farine di riso	%
D30	Farine di maia	%
D31	Farine di altri cereali e legumi	%
D32	Sottoprodotti e vagliature	%
D33	Cereali per la prima colazione	%
D34	Altra (semilavorati, miscele, ecc.)	%
		TOT = 100%

Dall'analisi della figura 1 si rileva una differenza tra il modello approvato per l'annualità d'imposta 2015 e l'ipotesi per il periodo d'imposta 2016 di 34 campi in meno.

Studio WM06B afferente l'attività di commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti (c.a. 47.59.60)	
Versione approvata per il p.i. 2015	Bozza modello per il p.i. 2016
<p><b>B00</b> Numero complessivo</p> <p><b>Progressiva unità locale</b> 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10</p> <p><b>B01</b> Comune</p> <p><b>B02</b> Provincia</p> <p><b>B03</b> Locali per la vendita e l'esposizione interna della merce</p> <p><b>B04</b> Locali destinati a magazzino</p> <p><b>B05</b> Locali destinati ad uffici</p> <p><b>B06</b> Superficie adibita a laboratorio per i restauri e/o le riparazioni</p> <p><b>B07</b> Esposizione fronte strada (vetrini)</p> <p><b>B08</b> Giorni di apertura nel periodo d'imposta</p>	<p><b>B00</b> Numero complessivo</p> <p><b>Progressiva unità locale</b> 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10</p> <p><b>B01</b> Comune</p> <p><b>B02</b> Provincia</p> <p><b>B03</b> Locali per la vendita e l'esposizione interna della merce</p> <p><b>B04</b> Locali destinati a magazzino</p> <p><b>B05</b> Locali destinati ad uffici</p> <p><b>B06</b> Superficie adibita a laboratorio per i restauri e/o le riparazioni</p> <p><b>B07</b> Esposizione fronte strada (vetrini)</p> <p><b>B08</b> Giorni di apertura nel periodo d'imposta</p>
<p><b>TIPOLOGIA DEI PRODOTTI VENDUTI E DEI SERVIZI PRESTATI</b></p> <p><b>Prodotti</b></p> <p><b>D01</b> Pianoforti</p> <p><b>D02</b> Altri strumenti a corda</p> <p><b>D03</b> Strumenti a percussione</p> <p><b>D04</b> Strumenti a fiato</p> <p><b>D05</b> Altri strumenti musicali</p> <p><b>D06</b> Componenti, accessori, ricambi di strumenti musicali</p> <p><b>D07</b> Amplificatori per strumenti, voce e del suono</p> <p><b>D08</b> Edizione musicale</p> <p><b>D09</b> CD, DVD, Dischi</p> <p><b>D10</b> Elettronica di consumo</p> <p><b>D11</b> Altri prodotti</p> <p><b>Servizi</b></p> <p><b>D12</b> Riparo e riparazione di strumenti musicali</p> <p><b>D13</b> Altri servizi</p> <p><b>Altri servizi prestati</b></p> <p><b>D14</b> Fornitura del suono</p> <p><b>D15</b> Preveduto biglietti concertati e spettacoli</p> <p><b>D16</b> Accordatura strumenti musicali</p> <p><b>Tipologia della clientela</b></p> <p><b>D17</b> Soggetti privati</p> <p><b>D18</b> Elementi arti e professioni</p> <p><b>D19</b> Commercianti al dettaglio</p> <p><b>D20</b> Commercianti all'ingrosso</p> <p><b>D21</b> Enti pubblici e/o privati, comunità locale di musica, associazioni e/o cooperative musicali, teatri, ecc.]</p> <p><b>D22</b> Altri soggetti</p> <p><b>Modalità d'acquisto</b></p> <p><b>D23</b> Da gruppi di acquisto, unioni volontarie, consorzi, affiliazioni, cooperative</p> <p><b>D24</b> Da commercianti all'ingrosso (anche tramite agenti e/o rappresentanti)</p> <p><b>D25</b> Direttamente dai produttori</p> <p><b>D26</b> Da soggetti privati</p> <p><b>D27</b> Da altri operatori</p> <p><b>Modalità organizzativa</b></p> <p><b>D29</b> Indipendente</p> <p><b>D30</b> Associazione o gruppo di acquisto, unioni volontarie, consorzi, cooperative</p> <p><b>D31</b> Franchising/affiliazione</p> <p><b>D32</b> Consorzio/associazione di marchi o distribuzione selettiva</p> <p><b>Costi e spese specifici</b></p> <p><b>D33</b> Costi e spese addizionali da gruppi d'acquisto, unioni volontarie, consorzi, cooperative, franchising, affiliante per voci diverse dall'acquisto delle merci</p> <p><b>D34</b> Spese sostenute per servizi direttamente afferenti l'attività (trasporto, consegna, assistenza, ecc.) affiliazione e terzi</p> <p><b>Altri dati</b></p> <p><b>D35</b> Ricavi derivanti dalla vendita di strumenti musicali usati</p> <p><b>D36</b> Ricavi derivanti dal conto vendita/conto deposito</p> <p><b>D37</b> Ricavi derivanti dalla vendita su catalogo</p> <p><b>D38</b> Sito Internet per la vendita e/o vetrina telematica</p> <p><b>D39</b> Ricavi derivanti dalla vendita per via telematica (Internet)</p> <p><b>D40</b> Vendite con emissione di fattura</p> <p><b>D41</b> Tipologia di vendite (1 = a libero servizio; 2 = miste; 3 = miste)</p>	<p><b>TIPOLOGIA DEI PRODOTTI VENDUTI E DEI SERVIZI PRESTATI</b></p> <p><b>Prodotti</b></p> <p><b>D01</b> Pianoforti</p> <p><b>D02</b> Altri strumenti a corda</p> <p><b>D03</b> Strumenti a percussione</p> <p><b>D04</b> Strumenti a fiato</p> <p><b>D05</b> Altri strumenti musicali</p> <p><b>D06</b> Componenti, accessori, ricambi di strumenti musicali</p> <p><b>D07</b> Amplificatori per strumenti, voce e del suono</p> <p><b>D08</b> Edizione musicale</p> <p><b>D09</b> CD, DVD, Dischi</p> <p><b>D10</b> Elettronica di consumo</p> <p><b>D11</b> Altri prodotti</p> <p><b>Servizi</b></p> <p><b>D12</b> Riparo e riparazione di strumenti musicali</p> <p><b>D13</b> Altri servizi</p> <p><b>Altri servizi prestati</b></p> <p><b>D16</b> Accordatura strumenti musicali</p>

Anche per questo studio appare incisiva l'ipotesi di semplificazione; si tratta, infatti, di 30 campi in meno da compilare.

Di analogia portata gli interventi di riduzione delle informazioni rilevabili dalle altre bozze di modello pubblicate.

Appare evidente che tale operazione, oltre a rappresentare una sicura riduzione degli oneri amministrativi in capo ai contribuenti e una semplificazione delle attività degli operatori professionali che forniscono assistenza nella compilazione dei modelli, deve essere letta anche in termini di sempre maggiore trasparenza nei rapporti tra fisco e contribuente; la riduzione degli oneri dichiarativi comporterà effetti sulla tempistica relativa alla compilazione dei modelli degli studi di settore oltre a una minore possibilità di commettere errori in tale fase.

I modelli pubblicati non presentano al momento il quadro "Z", utilizzato per raccogliere gli ulteriori dati, individuati con il supporto della Sose e oggetto di confronto con le organizzazioni di categoria, utili ai fini di una successiva evoluzione degli studi di settore, e quello relativo ai correttivi crisi (in passato denominato quadro "T"). Tale ultima tipologia di quadro potrà essere elaborata solo a valle della fase di analisi delle diverse fonti informative nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, finalizzata a verificare la necessità o meno di prevedere correttivi crisi anche per l'annualità di imposta 2016.

## IL PASSAGGIO DA GERICO A INDICATORI DI COMPLIANCE DEGLI STUDI DI SETTORE

Il nuovo strumento si baserà sull'attività prevalente svolta e assegnerà un grado di affidabilità che scaturisce da una elaborazione statistico-economica dei dati dichiarati dal contribuente.

Lo studio di settore cambia volto e diventa un indicatore di “*compliance*”.

Si può riassumere così il profondo *restyling*, che assume a tratti la portata di un'autentica rivoluzione, a cui sarà sottoposto lo strumento presuntivo del Fisco dedicato al reddito d'impresa e di lavoro autonomo, secondo le novità presentate dal Mef ad associazioni di categoria e ordini professionali alla riunione della Commissione degli esperti degli studi di settore, presso la sede della Sose (Soluzioni per il sistema economico spa).

### **Dall'accertamento presuntivo a strumento per la *compliance***

Fino a oggi, lo studio di settore si è basato sulla comparazione dei ricavi o compensi dichiarati con quelli calcolati attraverso un'elaborazione statistico-matematica dei dati contabili e strutturali (settore economico, dimensione, localizzazione, modalità produttiva utilizzata e così via) indicati dallo stesso contribuente nel proprio modello. Dalla comparazione scaturisce un esito che può essere di congruità o meno dei ricavi/compensi dichiarati con quelli presunti sulla base dello studio.

Le novità presentate nella mattinata di oggi presso la Sose, la spa controllata da ministero dell'Economia e delle Finanze e da Banca d'Italia, consentiranno di superare l'ottica “in or out” della congruità e di abbandonare gradualmente il ricorso allo studio di settore come strumento di accertamento presuntivo da parte dell'Agenzia delle Entrate: viene introdotto, infatti, l'“indicatore di *compliance*”, un dato sintetico che fornirà, su una scala da uno a dieci, il complessivo grado di “affidabilità” del contribuente.

Se il livello raggiunto è elevato, il soggetto potrà accedere al regime premiale, che già oggi consente a chi vi rientra di godere di diversi vantaggi in termini di accelerazione dei tempi relativi ai rimborsi fiscali, esclusione da alcuni tipi di accertamento e una riduzione dei termini di prescrizione. L'Agenzia delle Entrate comunicherà al contribuente l'esito dell'indicatore sintetico e le sue diverse componenti, comprese quelle che risultano incoerenti.

Lo scopo è quello di incentivare il dialogo con il contribuente, stimolandolo all'adempimento spontaneo e al miglioramento, in autonomia, della propria posizione di affidabilità fiscale.

### **Come funziona l'indicatore di *compliance***

L'indicatore di *compliance* sarà tarato sulla base dell'attività economica svolta dal contribuente in maniera prevalente, tenendo conto quindi delle specificità di ognuna. L'indicatore assegnerà un grado di affidabilità che scaturisce da una nuova elaborazione statistico-economica dei dati dichiarati dal contribuente, fondata su un sistema di sette indici significativi (i precedenti indici di coerenza e normalità economica).

Sono diversi, inoltre, gli elementi di innovazione rispetto agli studi “tradizionali”: in primo luogo,

alla stima dei ricavi si affiancheranno il valore aggiunto e il reddito d'impresa. Inoltre, il modello di regressione alla base del calcolo si fonderà su dati panel tratti dagli ultimi otto anni di storia dell'impresa o del professionista, anziché un anno solo.

Questa novità apporterà un arricchimento delle informazioni e stime più accurate. Infine, andranno in soffitta i correttivi congiunturali (i cosiddetti "correttivi anticrisi") predisposti *ex post*, dal momento che il modello di stima ingloberà già l'andamento ciclico del mercato.

### **Meno cluster, più semplificazione**

La riforma degli studi di settore muove passi anche sulla strada della semplificazione degli adempimenti, attraverso la riduzione del numero di modelli, pur restando invariata la platea dei contribuenti interessati, e anche del numero di informazioni richieste al contribuente in sede di compilazione, in ordine all'organizzazione dell'attività.

La nuova metodologia di individuazione dei modelli organizzativi consentirà così la tendenziale riduzione del numero, una maggiore stabilità nel tempo e un'assegnazione più robusta al cluster.

## INVIO TELEMATICO OPERAZIONI IVA: DEFINITE LE MODALITÀ DI CONTROLLO

Nella Gazzetta Ufficiale n. 208 del 6 settembre 2016 è stato pubblicato il decreto Mef 4 agosto 2016, recante disposizioni di attuazione degli articoli 1, comma 5, 3, comma 1, lettera d), e 4, comma 3, del decreto legislativo 127/2015, in materia di trasmissione telematica delle operazioni Iva (il Dlgs 127, in attuazione della delega fiscale di cui alla legge 23/2014, detta le regole per la trasmissione telematica delle operazioni Iva e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici).

In attuazione di quanto previsto dall'articolo 1, comma 5, del D. lgs. 127, il Dm 4 agosto 2016 stabilisce nuove modalità semplificate di controlli a distanza degli elementi acquisiti dall'Agenzia delle Entrate ai sensi del comma 3, del medesimo articolo 1.

Quest'ultima disposizione, con riferimento alle operazioni rilevanti ai fini Iva effettuate dal 1° gennaio 2017, riconosce ai soggetti passivi la possibilità di optare per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, effettuata anche mediante il Sistema di interscambio (Sdi), introdotto dalla Finanziaria 2008.

L'opzione ha effetto dall'inizio dell'anno solare in cui è esercitata fino alla fine del quarto anno solare successivo e, se non revocata, si estende di quinquennio in quinquennio.

A tal proposito, quindi, l'articolo 1, comma 1, del Dm 4 agosto 2016 stabilisce che l'Agenzia delle Entrate utilizza i dati delle fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, acquisiti telematicamente per effettuare controlli incrociati con i dati contenuti in altre banche dati conservate dalla stessa Agenzia o da altra Pa.

Scopo dichiarato di tali controlli incrociati è favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili (articolo 1, commi 634 e seguenti, legge 190/2014 - Stabilità 2015).

Il successivo comma 2 stabilisce che l'Agenzia delle Entrate, in ossequio all'articolo 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, è tenuta a informare il contribuente, in via telematica, degli esiti del controllo, ove dagli stessi emergano elementi rilevanti nei suoi confronti.

L'effettuazione dei controlli a distanza, peraltro, non fa venir meno gli ordinari poteri di accertamento, in capo agli organi dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 2 del Dm, inoltre, allo scopo di coordinare l'attività di controllo e di escludere la duplicazione dell'attività conoscitiva, stabilisce che le informazioni trasmesse telematicamente all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 1, comma 3, Dlgs 127/2015, sono messe a disposizione della Guardia di finanza.

Gli articoli 3 e 4 del Dm attuano quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, lettera d), del decreto legislativo. Tale articolo detta una serie di disposizioni volte a incentivare la trasmissione telematica delle operazioni Iva (effetto premiale). In particolare, la lettera d) prevede, per i soggetti che si

avvalgono dell'opzione, la riduzione a un anno dei termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento.

A tal proposito, il comma 1, dell'articolo 3, del Dm, stabilisce che possono fruire della predetta riduzione solo i soggetti passivi che, esercitata l'opzione per la trasmissione telematica, effettuano e ricevono tutti i loro pagamenti mediante strumenti tracciabili (bonifico bancario o postale, carta di debito o carta di credito, assegno bancario, circolare o postale recante la clausola di non trasferibilità).

Tuttavia, il comma 2 ammette la possibilità di effettuare e ricevere in contanti i pagamenti di ammontare non superiore a 30 euro.

La riduzione dei termini di decadenza si applica soltanto in relazione ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo dichiarati dai soggetti passivi (comma 3).

L'articolo 4 del Dm stabilisce che i contribuenti che intendono usufruire della misura premiale della riduzione dei termini di decadenza devono comunicare, con riguardo a ciascun periodo d'imposta, la sussistenza dei relativi presupposti. La comunicazione va fatta nella dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi.

Le modalità di comunicazione saranno definite con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate con cui sono approvati i modelli di dichiarazione e le relative istruzioni; la mancata comunicazione implica l'inefficacia della riduzione dei termini di accertamento.

Viene previsto, inoltre, che la riduzione non si applica, con riferimento a ciascun periodo d'imposta, nei confronti dei contribuenti che hanno effettuato o ricevuto anche un solo pagamento mediante strumenti diversi da quelli indicati precedentemente.

L'articolo 5 del Dm individua le categorie di soggetti passivi nei confronti dei quali l'Agenzia delle Entrate realizza il programma di assistenza di cui all'articolo 4, comma 3, Dlgs 127/2015:

- esercenti arti e professioni
- imprese ammesse al regime di contabilità semplificata (articolo 18, Dpr 600/1973)
- imprese che, limitatamente all'anno di inizio dell'attività e ai due anni successivi, superano i limiti di ricavi indicati dall'articolo 18 del Dpr 600/1973.

L'articolo 6, infine, stabilisce che le disposizioni del Dm hanno effetto dal 1° gennaio 2017.

## IL RAVVEDIMENTO IN SOCCORSO DEGLI OMESSI VERSAMENTI IVA

Il calcolo delle somme dovute in caso di ravvedimento operoso per gli omessi versamenti Iva implica uno "slalom" tra due specifiche norme, vale a dire gli articoli 13 del Dlgs 471/1997 e 13 del Dlgs 472/1997.

L'istituto permette, a coloro che hanno commesso violazioni di norme tributarie, di rimediare a tali violazioni in maniera spontanea, al fine di beneficiare di una riduzione delle sanzioni. La norma che lo regola, ovvero l'articolo 13 del Dlgs 472/1997, ha subito varie modifiche nel corso degli anni. Nella sua attuale versione prevede una riduzione delle sanzioni commisurata alla "distanza" di effettuazione del ravvedimento. In particolare, quanto più il ravvedimento viene effettuato in tempi prossimi alla commissione della violazione, tanto più si avrà una riduzione delle sanzioni.

### Modalità di applicazione del ravvedimento

A prescindere dalla violazione che si intende regolarizzare, per poter applicare il ravvedimento, si deve prima individuare la norma sanzionatoria (in linea generale contenuta nel Dlgs 471/1997) e poi applicare le riduzioni previste dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997.

Le penalità saranno, quindi, diverse a seconda che si debba "rimediare", ad esempio, all'infedele presentazione di una dichiarazione, a una omessa fatturazione o a un mancato versamento, in quanto diverse le norme sanzionatorie previste.

Per effettuare il ravvedimento, peraltro, si dovrà sempre tenere conto di quanto previsto dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997 che, come detto, riconosce una riduzione della sanzione connessa alla "distanza" dalla commissione della violazione.

Ciò significa che quanto più l'"aggiustamento" sarà effettuato in tempi vicini alla trasgressione, tanto più questo sarà conveniente per il contribuente.

### Ravvedimento per gli omessi versamenti

Per quanto riguarda gli omessi versamenti, la norma sanzionatoria si individua nell'articolo 13 del Dlgs 471/1997, che prevede, in linea generale, una sanzione del 30% dell'imposta non versata o versata in ritardo. Viene però stabilita una riduzione nel caso in cui il pagamento venga effettuato nei giorni immediatamente successivi.

Alla sanzione così individuata dovrà poi essere applicata la riduzione prevista dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997.

Nel caso del ravvedimento per gli omessi versamenti si hanno quindi due fasi:

- una prima fase, nella quale si deve individuare la misura della sanzione prevista dall'articolo 13 del Dlgs 471/1997. Tale disposizione, a prescindere dall'applicazione del ravvedimento, prevede già una riduzione della sanzione nel caso in cui il versamento venga effettuato in tempi "vicini" all'omissione del versamento;

- una seconda fase, nella quale si deve determinare l'ammontare della riduzione prevista dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997. Questa regola, è bene ribadirlo, ha carattere generale (per cui risulta applicabile anche a violazioni diverse dall'omesso versamento) e risulta maggiormente conveniente quanto più il ravvedimento si effettua in tempi vicini alla data di commissione della violazione che, per gli omessi versamenti, vuol dire l'originaria scadenza del versamento.

È inoltre da tenere presente che l'istituto in questione, nel caso degli omessi versamenti Iva, si perfeziona pagando l'imposta, gli interessi al saggio legale e le sanzioni in misura ridotta.

Nella tabella che segue sono indicate le sanzioni applicabili per gli omessi versamenti a seconda dei giorni di ritardo, con le riduzioni previste per il ravvedimento.

Giorni di ritardo	Sanzione art. 13, Dlgs 471/1997	Riduzione art. 13, Dlgs 472/1997	Riferimento art. 13, Dlgs 472/1997	Sanzione ridotta da versare per ravvedimento
1	1%	1/10	lettera a)	0,10%
2	2%	1/10	lettera a)	0,20%
3	3%	1/10	lettera a)	0,30%
4	4%	1/10	lettera a)	0,40%
5	5%	1/10	lettera a)	0,50%
6	6%	1/10	lettera a)	0,60%
7	7%	1/10	lettera a)	0,70%
8	8%	1/10	lettera a)	0,80%
9	9%	1/10	lettera a)	0,90%
10	10%	1/10	lettera a)	1,00%
11	11%	1/10	lettera a)	1,10%
12	12%	1/10	lettera a)	1,20%
13	13%	1/10	lettera a)	1,30%
14	14%	1/10	lettera a)	1,40%
15-30	15%	1/10	lettera a)	1,50%
31-90	15%	1/9	lettera a-bis)	1,67%
Dal 91° fino alla data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (versamento anno X; ravvedimento entro 30	30%	1/8	lettera b)	3,75%

settembre* anno X+1)				
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (versamento anno X; ravvedimento entro 30 settembre* anno X+2)	30%	1/7	lettera b-bis)	4,29%
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (versamento anno X; ravvedimento oltre 30 settembre* anno X+2)	30%	1/6	lettera b-ter)	5,00%
Ravvedimento dopo la constatazione della violazione	30%	1/5	lettera b-quater)	6,00%
* A partire dal 2017, in relazione all'anno d'imposta 2016, è prevista la presentazione della dichiarazione Iva solo in via autonoma, entro la fine di febbraio dell'anno successivo. Per determinare la riduzione delle sanzioni, bisognerà quindi fare riferimento non più al 30 settembre, ma alla fine di febbraio.				

### Effettuazione del ravvedimento

Come evidenziato in precedenza, per il perfezionamento del ravvedimento vanno corrisposti:

- imposta
- interessi al saggio legale (0,50% per il 2015, 0,20% dal 2016)
- sanzioni in misura ridotta.

Nel caso di mancato versamento di uno di questi importi, il ravvedimento non si intende perfezionato, anche se risulta possibile il ravvedimento "frazionato" (risoluzione 67/2011).

Inoltre, anche nell'ipotesi di pagamenti carenti, si deve, comunque, intendere valido il ravvedimento limitatamente alla parte dell'imposta capiente nei versamenti effettuati, con riferimento anche agli interessi e alle sanzioni ridotte (circolare 27/2013).

### Esempio 1

Si consideri l'ipotesi di un omesso versamento dell'Iva del mese di febbraio 2016, pari a 5.000 euro (scadenza 16 marzo 2016), che viene sanato il 20 marzo 2016, quindi dopo quattro giorni:

- imposta dovuta: 5.000 euro (codice tributo 6002)
- interessi dovuti: 0,11 euro, calcolati per quattro giorni al saggio legale dello 0,20% (codice tributo 1991)
- sanzione ridotta dovuta: 20 euro, calcolata applicando la sanzione del 4% e la successiva riduzione a 1/10, quindi 0,40% sull'imposta (codice tributo 8904).

#### **Esempio 2**

Si consideri l'ipotesi di un omesso versamento dell'Iva di aprile 2016 per 7.000 euro (scadenza 16 maggio 2016), che viene sanato il 10 giugno 2016, quindi dopo venticinque giorni:

- imposta dovuta: 7.000 euro (codice tributo 6004)
- interessi dovuti: 0,96 euro, calcolati per venticinque giorni al saggio legale dello 0,20% (codice tributo 1991)
- sanzione ridotta dovuta: 105 euro, calcolata applicando la sanzione del 15% e la successiva riduzione a 1/10, quindi 1,50% sull'imposta (codice tributo 8904).

#### **Esempio 3**

Si consideri l'ipotesi di un omesso versamento dell'Iva relativo a maggio 2016 per 6.000 euro (scadenza 16 giugno 2016), che viene sanato il 22 agosto 2016, quindi dopo sessantasette giorni:

- imposta dovuta: 6.000 euro (codice tributo 6005)
- interessi dovuti: 2,20 euro, calcolati per sessantasette giorni al saggio legale dello 0,20% (codice tributo 1991)
- sanzione ridotta dovuta: 100,20 euro, calcolata applicando la sanzione del 15% e la successiva riduzione a 1/9, quindi 1,67% sull'imposta (codice tributo 8904).

#### **Esempio 4**

Si consideri l'ipotesi di un omesso versamento dell'Iva di gennaio 2016 per 9.000 euro (scadenza 16 febbraio 2016), che viene sanato il 22 giugno 2016, quindi dopo centoventisette giorni:

- imposta dovuta: 9.000 euro (codice tributo 6001)
- interessi dovuti: 6,26 euro, calcolati per centoventisette giorni al saggio legale dello 0,20% (codice tributo 1991)
- sanzione ridotta dovuta: 337,50 euro, calcolata applicando la sanzione del 30% e la successiva riduzione a 1/8, quindi 3,75% sull'imposta (codice tributo 8904).

#### **Normativa e prassi di riferimento**

- Articolo 13, comma 1, Dlgs 471/1997 - sanzioni previste nel caso di omessi versamenti di imposta
- Articolo 13, Dlgs 472/1997 - regolamentazione del ravvedimento operoso
- Circolare 180/1998 - chiarimenti sul Dlgs 472/1997
- Circolare 192/1998 - chiarimenti in materia di ravvedimento operoso
- Risoluzione 109/2007 - istituzione dei codici tributo per versare gli interessi in caso di ravvedimento
- Risoluzione 67/2011 - chiarimenti in materia di ravvedimento "frazionato"
- Circolare 41/2011 - chiarimenti relativi alle modifiche all'articolo 13 del Dlgs 471/1997
- Circolare 27/2013 - chiarimenti nel caso di ravvedimento con versamenti carenti
- Circolare 6/2015 - chiarimenti relativi alle modifiche alla disciplina del ravvedimento

- 
- Circolare 23/2015 - chiarimenti relativi alle modifiche alla disciplina del ravvedimento.

## **L'AGENZIA SPEDISCE 90MILA LETTERE DI COMPLIANCE E IL RAVVEDIMENTO SI CALCOLA ONLINE**

### **Premessa**

Prosegue l'impegno dell'Agenzia per migliorare il dialogo e la collaborazione con i cittadini rendendo disponibile in Rete un'applicazione per quantificare correttamente sanzione e interessi.

In partenza una nuova tranche di lettere ai contribuenti per avvisarli di possibili irregolarità riscontrate nella dichiarazione dei redditi 2012: ne sono in viaggio, in questa tornata, 90mila.

L'Agenzia, in questo modo, vuole entrare in comunicazione collaborativa con i cittadini per chiarire le posizioni, sia quelle realmente non corrette, prevenendo che l'anomalia si traduca in futuro in un avviso di accertamento vero e proprio, sia quelle in cui è possibile dimostrare l'inesistenza dell'errore.

Inoltre, per agevolare coloro che, riconosciuta la validità della segnalazione, intendono sanare la propria situazione usufruendo delle sanzioni ridotte previste dal nuovo ravvedimento operoso, l'Agenzia ha messo in Rete, da oggi, sul proprio sito internet, un'applicazione che, con pochi semplici passaggi, consente di calcolare le sanzioni e gli interessi dovuti per la regolarizzazione.

### **Le 90mila lettere**

L'Agenzia, questa volta, fornisce ai cittadini informazioni su alcuni redditi 2012 che, dalla banca dati delle Entrate, risulterebbero non dichiarati, in tutto o in parte, nella dichiarazione presentata nel 2013 (modello Unico o 730).

Le comunicazioni arriveranno per posta ordinaria; i dati di dettaglio saranno consultabili tramite il proprio cassetto fiscale, nella nuova sezione "L'Agenzia scrive", dedicata alle comunicazioni pro compliance.

### **Alcuni esempi di anomalie**

Le anomalie segnalate dall'Agenzia nascono da incroci con informazioni presenti, ad esempio, nelle dichiarazioni presentate dai sostituti d'imposta (modello 770), dall'ex coniuge, dalle società.

Le incongruenze potrebbero riguardare:

- redditi di lavoro dipendente e assimilati
- assegni periodici corrisposti dall'ex coniuge
- redditi di partecipazione in società di persone, in Srl "trasparenti"
- utili corrisposti da società di capitale o enti commerciali
- redditi di lavoro autonomo non derivante da attività professionale
- alcune tipologie di redditi diversi

- redditi di impresa derivanti da plusvalenze e/o sopravvenienze attive (rata annuale).

### **Per avere informazioni**

Diversi i canali a disposizione dei cittadini che desiderano avere informazioni sul contenuto della lettera o intendono fornire chiarimenti utili a giustificare ed eliminare l'anomalia segnalata:

- telefono – numeri 848.800.444, da telefono fisso (tariffa urbana a tempo), e 06/96668907, da cellulare (costo in base al piano tariffario applicato dal proprio gestore), dal lunedì al venerdì dalle 9 alle 17. Va selezionata l'opzione “servizi con operatore > comunicazione accertamento”
- ufficio territoriale della direzione provinciale delle Entrate
- Civis – canale di assistenza per gli utenti dei servizi telematici, per l'invio in formato elettronico di eventuali documenti.

### **Il calcolatore per il ravvedimento operoso**

Il contribuente che riconosce di aver commesso errori può correggerli avvalendosi del ravvedimento operoso.

A tal fine, deve presentare una dichiarazione integrativa e versare le maggiori imposte dovute, gli interessi calcolati al tasso legale e la sanzione per dichiarazione infedele, calcolata in misura ridotta (nell'F24 va riportato il codice atto presente in alto a sinistra sulla comunicazione).

La nuova disciplina del ravvedimento prevede che la sanzione sia ridotta a un sesto del minimo, se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

### **Pertanto, in caso di dichiarazione infedele, la sanzione minima del 90% scende al 15%.**

Per facilitare il contribuente che riceve la lettera di compliance nel calcolo di sanzioni e interessi da ravvedimento, l'Agenzia ha messo on line uno specifico programma di ausilio gratuito.

Grazie all'applicazione, è possibile quantificare correttamente gli importi dovuti in materia di Irpef (e relative addizionali regionale e comunale) e di contributo di solidarietà (non anche di Iva e di Irap).



## ASSEGNAZIONE AGEVOLATA AI SOCI: I CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE NUMERO 37/E/2016

La circolare 37/E del 16 settembre 2016 ha fornito ulteriori chiarimenti sulla disciplina dell'assegnazione, cessione e trasformazione agevolata prevista dai commi da 115 a 121 dell'articolo 1 della legge 208/2015, già commentata dalla circolare 26/2016.

Si tratta di un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo - già introdotto in passato con una formulazione sostanzialmente analoga a quella attuale - che consente l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

La finalità dell'agevolazione, come si evince nella relazione illustrativa, è quella di consentire *"la fuoriuscita dalle società di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la circolazione degli immobili e portando nuova linfa ad un mercato che, ad oggi, versa in una situazione piuttosto stagnante"*.

In particolare, sono agevolabili:

- i beni immobili diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa
- i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'impresa.

L'agevolazione si traduce in un vantaggio sia per la società che assegna/cede il bene sia per il socio che lo riceve.

La società, infatti, versa sulla plusvalenza da assegnazione/cessione del bene un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap inferiore rispetto a quella ordinaria e pari all'8% ovvero al 10,5%, se la stessa è considerata non operativa o in perdita sistematica(2).

La stessa società, inoltre, ha la possibilità di determinare la plusvalenza da tassare prendendo a riferimento, in luogo del valore normale, il valore catastale del bene immobile da confrontare con il suo costo fiscalmente riconosciuto.

Per il socio, invece, il vantaggio si concretizza nell'irrilevanza fiscale degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società, sia nel caso di distribuzione di riserve di utili che di capitale(3).

### **Le plusvalenze derivanti dall'assegnazione**

L'assegnazione dei beni ai soci comporta, in primo luogo, la necessità di gestire il disallineamento tra la plusvalenza rilevata a conto economico e quella rilevante fiscalmente.

La plusvalenza contabile, infatti, è determinata prendendo a riferimento il valore attribuito al bene, mentre quella fiscale è calcolata sulla base del valore normale/catastale del bene.

La circolare 37/2016 ha precisato, al riguardo, che la plusvalenza contabile è irrilevante fiscalmente,

poiché il versamento dell'imposta sostitutiva "sostituisce" la tassazione ordinaria delle imposte sui redditi e dell'Irap.

La medesima plusvalenza contabile, invece, influenza i criteri di deducibilità previsti nella disciplina degli interessi passivi e delle spese di rappresentanza e, se confluita nelle riserve di utili, è tassata ordinariamente come dividendo in capo ai soci percettori.

### ***Esempio***

Si supponga una società che intende beneficiare dell'assegnazione agevolata in relazione a un bene che presenta i seguenti valori:

- valore attribuito in sede contabile = 100
- valore catastale = 80
- valore contabile e fiscale = 30.

In tal caso, la società versa l'imposta sostitutiva dell'8% sulla plusvalenza fiscale pari a 50 (80-30) e non tassa quella rilevata a conto economico pari a 70 (100-30).

La plusvalenza contabile (70), tuttavia, concorre a formare il Rol e il volume dei ricavi utili per determinare la quota di deducibilità prevista per gli interessi passivi e per le spese di rappresentanza.

La stessa plusvalenza (70), inoltre, se confluita tra le riserve di utili della società, è tassata come dividendo in capo ai soci percettori in sede di eventuale distribuzione.

### **Le minusvalenze derivanti dall'assegnazione**

L'assegnazione al socio può determinare la contabilizzazione di una minusvalenza, qualora il valore attribuito al bene risulti inferiore rispetto al suo valore contabile.

In tal caso, la circolare 37/2016 ha consentito la deducibilità fiscale della minusvalenza solo nelle ipotesi in cui la stessa sarebbe ordinariamente deducibile dalle imposte sui redditi. Di conseguenza, nel caso di beni diversi da quelli merce, la minusvalenza che si genera dall'assegnazione non assume mai rilevanza ai fini del reddito d'impresa, poiché ordinariamente la stessa non è deducibile.

Nel caso di beni merce, invece, la "minusvalenza" (ricavi - costi) è deducibile dal reddito d'impresa, se il ricavo è stato determinato sulla base del valore normale.

In entrambi i casi, la minusvalenza riduce il Rol preso a riferimento per la disciplina degli interessi passivi.

Ai fini Irap, la minusvalenza contabile assume rilevanza sia per le assegnazioni di beni merce che per beni diversi, considerato il principio della presa diretta dal bilancio che contraddistingue il tributo regionale.

### ***Esempio***

Si supponga una società che intende beneficiare dell'assegnazione agevolata in relazione a un bene merce che presenta i seguenti valori:

- valore attribuito in sede contabile = 30
- valore normale = 30
- valore contabile e fiscale = 50.

In tal caso, la società non versa l'imposta sostitutiva dell'8% poiché la base imponibile è negativa (30-50) e deduce il differenziale negativo rilevato a conto economico pari a 20 (30-50), considerato che lo stesso sarebbe ordinariamente deducibile dal reddito d'impresa.

#### Plusvalenze e minusvalenze da assegnazione: un quadro di sintesi

Conto economico	Imposte sui redditi	Irap	Rol e spese di rappresentanza
Plusvalenza beni non merce	Non tassata	Non tassata	Rilevante
Plusvalenza beni merce	Non tassata	Non tassata	Rilevante
Minusvalenza beni non merce	Non deducibile	Deducibile	Rilevante nel Rol
Minusvalenza beni merce	Deducibile, se a valore normale	Deducibile	Rilevante nel Rol

#### Assegnazione agevolata ai soci e riserve in sospensione d'imposta

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci, come già evidenziato, può dar luogo a una base imponibile positiva, da assoggettare a imposta sostitutiva, ovvero un differenziale negativo deducibile dal reddito d'impresa solo se è relativo a beni merce.

In coerenza con quanto accade ordinariamente - in cui la minusvalenza è deducibile solo se relativa a beni merce - la circolare 37/2016 ha chiarito che, qualora siano assegnati più beni, le minusvalenze da beni merce devono ridurre le plusvalenze sulle quali si applica l'imposta sostitutiva.

#### *Esempio*

Si supponga una società che intende beneficiare dell'assegnazione agevolata in relazione ai seguenti 3 beni:

- bene non merce con plusvalenza fiscale pari a 100
- bene merce con minusvalenza fiscale pari a 40
- bene non merce con minusvalenza fiscale pari a 30.

In tal caso, la società versa l'imposta sostitutiva dell'8% sulla plusvalenza fiscale pari a 60 (100-40), ossia sulla differenza tra la plusvalenza e la minusvalenza relativa al bene merce. La minusvalenza relativa al bene non merce (30), invece, non è deducibile dal reddito d'impresa.

### **L'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta**

In linea generale, il bene fuoriesce contabilmente dal patrimonio della società annullando riserve di utili e/o di capitale in misura pari al valore attribuito al bene. Potrebbe accadere che, per assegnare il bene al socio, la società utilizzi delle riserve in sospensione d'imposta, vale a dire delle riserve sorte in precedenza sulla base di una legge che ne prevedeva la tassazione in caso di distribuzione o di un utilizzo contabile (si pensi, ad esempio, alle leggi speciali di rivalutazione che prevedono la contabilizzazione di una riserva in sospensione d'imposta in contropartita al maggior valore del bene iscritto nell'attivo).

L'assegnazione agevolata in esame consente di liberare le riserve in sospensione d'imposta, annullate per far fuoriuscire il bene dal patrimonio della società, versando un'imposta sostitutiva del 13% in luogo di quella ordinaria.

Al riguardo, la circolare 37/2016 ha chiarito che l'imposta sostitutiva in esame si applica sulle riserve in sospensione d'imposta necessarie a consentire l'assegnazione ossia dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili.

### ***Esempio***

Si supponga una società che intende beneficiare della disciplina in esame e che presenta la seguente situazione:

- valore attribuito al bene in sede contabile = 90
- riserve di utili = 30
- riserve di capitale = 50
- riserve in sospensione d'imposta = 100.

In tal caso, la società deve annullare riserve in misura pari al valore attribuito al bene in sede contabile (90), utilizzando prima le riserve "libere" pari a 80 (30+50). Le riserve in sospensione d'imposta, quindi, possono essere liberate con l'imposta sostitutiva del 13% solo per l'importo necessario a poter effettuare l'assegnazione (10).

La stessa circolare ha chiarito, inoltre, che l'imposta sostitutiva in esame:

- 1) si applica sulla base dei presupposti di tassazione stabiliti dalla legge che ha istituito la sospensione (utilizzo contabile o distribuzione)
- 2) non si applica sulle riserve da rivalutazione "libere" da vincoli, poiché relative a una rivalutazione effettuata in regime di contabilità semplificata.

### **Gli effetti fiscali per i soci**

Il versamento dell'imposta sostitutiva del 13% effettuato dalla società sulle riserve in sospensione d'imposta produce effetti anche per i soci.

La circolare 37/2016 ha chiarito, infatti, che l'importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società è irrilevante nella tassazione del socio.

Si tratta di una precisazione utile soprattutto per i soci di società di capitali che, ordinariamente, assoggetterebbero a tassazione come dividendo l'importo tassato dalla società.

In definitiva, il socio di società di capitali tasserà come dividendo il valore normale/catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società.

### *Esempio*

Si supponga una società che intende beneficiare della disciplina in esame e che presenta la seguente situazione:

- valore catastale = 80
- valore fiscale = 30
- valore attribuito al bene in sede contabile = 10
- riserve in sospensione d'imposta annullate con il 13% = 10.

In tal caso, la società tassa con l'imposta sostitutiva dell'8% la plusvalenza fiscale pari a 50 (80-30) e con quella del 13% la riserva in sospensione d'imposta (10). Il socio tassa come dividendo l'importo di 20, pari alla differenza tra il valore catastale del bene assegnato e gli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società (80-50-10).

Nelle società di persone, invece, è l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza che determina l'irrilevanza per i soci dell'importo assoggettato a tassazione dalla società. In particolare, il socio assegnatario incrementa il costo fiscale della partecipazione dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società per poi ridurlo del valore normale/catastale del bene preso a riferimento per determinare l'imposta sostitutiva.

Nel caso in cui il valore normale/catastale del bene assegnato risulti maggiore del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, il differenziale negativo è tassato come utile ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del Tuir, ovvero assoggettato a tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera l, del Tuir.

La circolare in esame precisa, infatti, che a questo differenziale negativo si applicano le ordinarie regole di tassazione, considerato che lo stesso si genera per vicende estranee all'assegnazione agevolata (si pensi al caso in cui il differenziale negativo scaturisce dal fatto che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione a un valore più basso rispetto al valore economico della società).

### *Esempio*

Si supponga una società di persone che intende beneficiare della disciplina in esame e che presenta la seguente situazione:

- valore catastale = 90
- valore fiscale = 70
- plusvalenza fiscale su cui si applica l'imposta sostitutiva = 20
- costo fiscale della partecipazione del socio = 60.

In tal caso, la società tassa con l'imposta sostitutiva dell'8% la plusvalenza fiscale pari a 20.

Il socio incrementa il costo fiscale della partecipazione della plusvalenza fiscale ( $60+20 = 80$ ) per poi ridurlo del valore catastale del bene assegnato (90). Il differenziale negativo di 10 ( $80-90$ ) è tassato come utile.

Tali conclusioni si applicano anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da società in contabilità semplificata, non essendo prevista una specifica deroga in tal senso.

Al riguardo, la circolare 37/2016 ha precisato che il costo fiscale della partecipazione del socio in contabilità semplificata deve essere determinato in via extracontabile, con le stesse modalità previste dall'articolo 68, comma 6, del Tuir.

### **Assegnazione agevolata ai soci di beni precedentemente rivalutati**

La circolare 37/2016 ha chiarito, tra l'altro, come poter beneficiare della disciplina di assegnazione agevolata in esame su quei beni che sono stati in precedenza rivalutati, ai sensi dei commi da 140 a 146 dell'articolo 1 della legge 147/2013.

Occorreva chiarire, infatti, se l'assegnazione del bene nel 2016 determinasse la decadenza dalla rivalutazione precedentemente effettuata, considerato che la legge di rivalutazione prevede l'obbligo di mantenere il bene nell'impresa fino al 31 dicembre 2016.

Al riguardo, la circolare in esame chiarisce che - per ragioni di coordinamento sistematico tra la disciplina della rivalutazione e quella della assegnazione - la fuoriuscita agevolata del bene dal patrimonio dell'impresa nel 2016 (e, quindi, nell'ultimo periodo di sospensione degli effetti fiscali della rivalutazione) non determina una ipotesi ordinaria di assegnazione per la quale è previsto il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione (in particolare, la decadenza dalla rivalutazione avrebbe determinato il calcolo della plusvalenza su un valore fiscale più basso (ossia al netto del valore rivalutato) e il riconoscimento in capo al cedente di un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti).

Di conseguenza, la plusvalenza fiscale derivante dall'assegnazione agevolata è calcolata considerando il valore fiscale del bene, così come incrementato della rivalutazione in precedenza effettuata.

### ***Esempio***

Si supponga una società che intende beneficiare dell'assegnazione agevolata in relazione a un bene rivalutato che presenta i seguenti valori:

- valore catastale = 80
- valore fiscale ante rivalutazione = 30
- rivalutazione contabile e fiscale = 20
- valore fiscale post rivalutazione = 50.

In tal caso, la società versa l'imposta sostitutiva dell'8% sulla plusvalenza fiscale pari a 30 (80-50), poiché l'assegnazione agevolata - anche se effettuata nel 2016, ossia in un periodo che ordinariamente determinerebbe la decadenza - non comporta il venir meno della rivalutazione.

### **La cessione agevolata ai soci**

Il medesimo regime agevolativo evidenziato per l'assegnazione si applica anche nei casi di cessione dei beni ai soci.

Si tratta di due operazioni che presentano degli elementi in comune, alcuni individuati dalla norma, altri derivanti dai chiarimenti forniti nella circolare 37/2016.

In particolare, la norma agevolativa prevede, sia nel caso di assegnazione che di cessione, la medesima imposta sostitutiva, il medesimo ambito oggettivo di applicazione e le medesime modalità di versamento dell'imposta.

La circolare, inoltre, ne allinea gli effetti fiscali con riguardo:

- all'irrilevanza in capo al socio dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società. In particolare, nella cessione agevolata si potrebbe generare una plusvalenza contabile che confluisce tra le riserve disponibili di patrimonio netto. Nel momento della distribuzione di tali riserve, il socio della società di capitali tasserà il dividendo decurtandolo della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società (per le società di persone, invece, l'ordinaria tassazione per trasparenza già determina l'irrilevanza dell'importo tassato dalla società. In particolare, i soci delle società di persone incrementano il valore fiscale della partecipazione della plusvalenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società e la riducono del dividendo ricevuto)
- alla deducibilità ai fini delle imposte sui redditi e Irap delle minusvalenze su beni merce
- alla compensabilità delle minusvalenze con le plusvalenze. In particolare, se nella cessione agevolata di più beni emergono delle minusvalenze, le stesse devono ridurre l'importo delle plusvalenze sulle quali si applica l'imposta sostitutiva.

La cessione agevolata, tuttavia, si differenzia dall'assegnazione in quanto:

- la minusvalenza rilevata a conto economico è deducibile dalle imposte sui redditi (e dall'Irap) anche se riferita a beni diversi da quelli merce
- il valore normale/catastale assume rilevanza solo se superiore al corrispettivo
- il costo fiscalmente riconosciuto del bene è per il cessionario pari al corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva (si ricorda, invece, che nell'assegnazione agevolata il socio riceve il bene a un costo fiscale pari al valore normale/ catastale considerato dalla società per determinare l'imposta sostitutiva).

In definitiva, la scelta tra l'assegnazione del bene o la sua cessione al socio potrebbe determinare degli effetti fiscali differenti in capo ai soci e alla società che, in base a quanto chiarito nella circolare in esame, non sono sindacabili dall'Amministrazione finanziaria.

In particolare, nella circolare 37/2016 viene precisato che è possibile optare per l'assegnazione

agevolata in luogo della cessione (e viceversa), poiché si tratta di una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi della disciplina sull'abuso di diritto.

#### Assegnazione e cessione agevolata a confronto: un quadro di sintesi

	<b>Assegnazione</b>	<b>Cessione</b>
<b>Plus assoggettata a sostitutiva</b>	Non rilevante per il socio	Non rilevante per il socio
<b>Minus su bene merce</b>	Deducibile, se a valore normale	Deducibile
<b>Compensazione minus/plus</b>	Solo le minusvalenze su beni merce riducono le plusvalenze	Le minusvalenze riducono le plusvalenze
<b>Minus su bene non merce</b>	Non Deducibile	Deducibile
<b>Valore normale/catastale</b>	Rileva sempre	Rileva solo se superiore al corrispettivo
<b>Valore fiscale del bene ricevuto</b>	È pari al valore normale/catastale utilizzato dalla società	È pari al corrispettivo

## L'ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI TRA PROROGA E CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE N. 37/E/2016

### .1 Premessa

I commi 565 e 566 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio per il 2017 hanno previsto la riapertura, al **30 settembre 2017**, dei termini per l'assegnazione o cessione di taluni beni ai soci e per l'estromissione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa da parte dell'**imprenditore individuale**.

Il provvedimento altro non è che una riedizione o, per meglio dire, una **proroga** della normativa avente oggetto le agevolazioni fiscali temporanee per le cessioni o assegnazioni, da parte delle società di beni immobili e di beni mobili registrati ai soci, introdotta dalla **legge di stabilità per il 2016**.

Infatti i commi da 115 a 120 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016 hanno introdotto apposite **agevolazioni fiscali temporanee** per le cessioni o assegnazioni, da parte delle società - ivi incluse le cd. società non operative - di beni immobili e di beni mobili registrati ai soci: a queste operazioni si applica un'**imposta sostitutiva** delle **imposte sui redditi** e dell'**IRAP** ed è **ridotta l'imposta di registro**.

**Attenzione:** Analoghe agevolazioni sono previste per le relative trasformazioni societarie.

L'assegnazione dei beni costituisce, insieme all'attribuzione di denaro, lo strumento con il quale la società effettua la **distribuzione di utili** o la **restituzione di capitale**.

Con tali norme in esame veniva riproposta la misura in passato già prevista dall'art. 29 della legge 23 dicembre 1997, n. 449, come successivamente integrato dall'art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28.

Sulle questioni applicative era intervenuta, a suo tempo, la C.M. 21 maggio 1999, n. 112/E, del Ministero delle finanze, e più recentemente, a ridosso della scadenza del 30 settembre 2016, la circolare n. 37/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate.

Ricordiamo semplicemente per dovizia di trattazione che le **società non operative**, disciplinate dalla legge n. 724/1994 e dal D.L. n. 138/2011, o "società di comodo", sono quelle non preposte a svolgere un'attività economica o commerciale, ma soltanto a gestire un patrimonio mobiliare o immobiliare. L'ordinamento tributario prevede una **disciplina di contrasto** di tali società, con fini antielusivi: tra l'altro, ad esse si applica una maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota IRES. Tale maggiorazione si applica anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi (cd. **società in perdita sistematica**, su cui è poi intervenuto il D.Lgs. n. 175/2014). La riforma delle società di comodo, prevista dalla legge delega sulla riforma fiscale, non è stata attuata.

Come innanzi evidenziato a circa due settimane dalla scadenza del provvedimento agevolativo, contenuto nella Legge di Stabilità per il 2016, l'Agenzia delle Entrate ha emanato la prassi di riferimento in argomento identificata dal numero sequenziale 37/E/2016, che ha avuto ad oggetto chiarimenti sulla disciplina dell'assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell'estromissione dei beni dell'imprenditore individuale volti a chiarire gli aspetti controversi e peculiari evidenziati dagli organi di stampa, dai rappresentanti delle associazioni di categoria e degli ordini professionali.

Senza voler essere polemici vi è da evidenziare che seppur contenuto nell'oggetto della circolare nulla viene detto in materia di estromissione di beni appartenenti all'imprenditore individuale e pure poco viene chiarito sulle altre parti del provvedimento, basti pensare al silenzio assoluto su un importante argomento quale quello della rettifica della detrazione ai fini IVA per gli immobili riscattati da contratti di leasing.

Poiché ad oggi questa risulta essere l'ultima pronuncia a livello di prassi emanata dalla Agenzia delle Entrate, e in considerazione della riapertura del provvedimento, all'unico scopo di non farsi trovare impreparati, o ancor peggio tardivi sulla tabella di marcia, analizziamo il contenuto della medesima prassi, perché potrebbe tornarci assai utile per la pianificazione tributaria di fine anno e, ancor più, per quella delle prime settimane del 2017 quando i Nostri Studi saranno oberati da un innumerevole quantità di adempimenti.

Entriamo, quindi, nel dettaglio dei chiarimenti offerti.

## **.2 Trattamento contabile e riflessi fiscali dell'assegnazione**

Su questo primo punto incontriamo una pesante riflessione effettuata dall'Agenzia.

L'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile.

Ne deriva che è possibile fruire della disciplina agevolativa in esame solo se vi siano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Resta fermo, ovviamente, che il comportamento contabile adottato dall'impresa deve essere coerente con i principi contabili di riferimento.

L'assegnazione, pertanto, può dar luogo, a seconda del valore attribuito contabilmente al bene, all'emersione contabile di plusvalenze/minusvalenze o proventi/perdite.

Nel caso di beni iscritti tra le immobilizzazioni, la differenza tra il valore attribuito al bene e il suo valore netto contabile può generare l'iscrizione a conto economico di una plusvalenza.

La plusvalenza non assume rilevanza fiscale, considerato che l'assolvimento dell'imposta sostitutiva prevista dalla disciplina dell'assegnazione agevolata in esame "sostituisce" la tassazione ordinaria dei componenti positivi ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Irap e chiude qualsiasi debito tributario in capo alla società (circolare n. 26/E del 2016).

In altri termini, la plusvalenza rilevata a conto economico (calcolata prendendo a riferimento il valore attribuito al bene) è fiscalmente irrilevante per il suo intero ammontare, anche se la stessa potrebbe risultare maggiore della plusvalenza fiscale (determinata sulla base del valore normale/catastale) sulla quale è applicata l'imposta sostitutiva.

Occorre evidenziare che la plusvalenza contabile - iscritta in bilancio per effetto dell'assegnazione agevolata e "sterilizzata" con una variazione fiscale in diminuzione - concorre alla formazione del risultato di conto economico relativo all'esercizio 2016 e, in presenza di un risultato positivo, confluisce tra le riserve disponibili di patrimonio netto. L'eventuale distribuzione di tale riserva seguirà il regime ordinario di tassazione come dividendo in capo ai soci percettori.

La medesima plusvalenza contabile, invece, influenza i criteri di deducibilità previsti nella disciplina degli interessi passivi e delle spese di rappresentanza.

Nel caso invece in cui l'assegnazione al socio determinasse la contabilizzazione di una minusvalenza, qualora il valore attribuito al bene risulti inferiore rispetto al suo valore contabile, la circolare n. 37/2016 ha consentito la deducibilità fiscale della minusvalenza solo nelle ipotesi in cui la stessa sarebbe ordinariamente deducibile dalle imposte sui redditi. Di conseguenza, nel caso di beni diversi da quelli merce, la minusvalenza che si genera dall'assegnazione non assume mai rilevanza ai fini del reddito d'impresa, poiché ordinariamente la stessa non è deducibile.

Nel caso di beni merce, invece, la "minusvalenza" (ricavi - costi) è deducibile dal reddito d'impresa, se il ricavo è stato determinato sulla base del valore normale.

In entrambi i casi, la minusvalenza riduce il Rol preso a riferimento per la disciplina degli interessi passivi.

Ai fini Irap, la minusvalenza contabile assume rilevanza sia per le assegnazioni di beni merce che per beni diversi, considerato il principio della presa diretta dal bilancio che contraddistingue il tributo regionale.

#### Schema riassuntivo delle caratteristiche delle plusvalenze e minusvalenze da assegnazione

Conto economico	Imposte sui redditi	Irap	Rol e spese di rappresentanza
Plusvalenza beni non merce	Non tassata	Non tassata	Rilevante
Plusvalenza beni merce	Non tassata	Non tassata	Rilevante
Minusvalenza beni non merce	Non deducibile	Deducibile	Rilevante nel Rol
Minusvalenza beni merce	Deducibile, se a valore normale	Deducibile	Rilevante nel Rol

### .3 Riserve, annullamento ed effetti conseguenti

Il bene oggetto di assegnazione potrebbe fuoriuscire dalla società ad un valore contabile diverso da quello rilevante in sede fiscale, in quanto contabilmente rileva il valore attribuito dal redattore del bilancio, mentre fiscalmente quello normale/catastale.

Tenuto conto che le riserve da annullare sono paramtrate al valore contabile attribuito al bene fuoriuscito, potrebbe verificarsi che le riserve annullate contabilmente siano di entità diversa da quella del valore normale/catastale del bene preso a riferimento per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

In seguito a queste premesse è palese che per consentire la fuoriuscita dei beni oggetto di assegnazione agevolata, la società può liberare le riserve in sospensione d'imposta con applicazione dell'imposta sostitutiva in misura pari al 13 per cento.

Ai fini del versamento della predetta imposta sostitutiva del 13 per cento, attesa la esclusiva rilevanza delle scelte contabili effettuate in sede di assegnazione, rileva l'ammontare delle riserve annullate, a prescindere dal fatto che queste siano diverse dal valore normale/catastale del bene.

Possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene. 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.

### ***Esempio***

Si supponga una società che intende beneficiare della disciplina in esame e che presenta la seguente situazione:

riserve di utili: 30

riserve di capitale: 50

riserve in sospensione d'imposta: 100

valore attribuito al bene in sede contabile: 90

In tal caso, la società deve annullare riserve in misura pari al valore attribuito al bene in sede contabile (90) e a tal fine oltre ad annullare 30 di riserve di utili e 50 di riserve di capitale affranca con il versamento dell'imposta sostitutiva del 13 per cento riserve in sospensione d'imposta di ammontare non superiore a 10.

In riferimento al trattamento delle riserve, la prassi dell'Agenzia ribadisce che la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili prevista dall'articolo 47, comma 1, secondo periodo, del TUIR, è disapplicata, dal comma 118 della disciplina agevolativa in esame, per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva.

### **.4 Contemporanea assegnazione di beni che producono componenti positivi e negativi**

Viene illustrata poi l'ipotesi in cui il valore normale/catastale dei beni assegnati sia inferiore al costo fiscalmente riconosciuto; la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero e la minusvalenza generata dall'assegnazione di beni diversi da quelli merce non è deducibile nella determinazione del reddito d'impresa.

In presenza dell'assegnazione agevolata di più beni, se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che originano dall'assegnazione di beni merce prendendo a riferimento il valore normale/catastale, devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva.

In questo caso, quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi.

### **.5 Gli effetti fiscali in capo ai soci**

La norma agevolativa prevede che le riserve in sospensione d'imposta, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, sono soggette ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 13 per cento.

Si tratta, in particolare, di riserve che ordinariamente derivano da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato. In linea generale, si ricorda che la legge che ha generato una riserva in sospensione d'imposta prevede i presupposti al verificarsi dei quali scatta la tassazione della stessa riserva. In alcuni casi, infatti, è prevista la tassazione della riserva ogni qualvolta è utilizzata contabilmente, in altri solo in caso di distribuzione. Pertanto l'imposta sostitutiva del 13 per cento trova applicazione sulla base dei presupposti di tassazione stabiliti dalla legge che ha istituito la sospensione.

Al riguardo, viene in maniera precisa sottolineato che il pagamento della imposta sostitutiva del 13 per cento, operato dalla società, libererà le riserve utilizzate in sede di assegnazione e sarà definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.

Tale impostazione risulta coerente a quanto emerge dalla circolare n. 26/E del 2016 - con riferimento all'imposta sostitutiva prevista sulla differenza tra il valore normale/catastale e il valore fiscale dei beni oggetto di assegnazione agevolata ai soci - ed è finalizzata a favorire la fuoriuscita del bene dal regime d'impresa.

In particolare, per i soci delle società di capitali, il pagamento dell'imposta sostitutiva, operato dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, determina l'irrelevanza in capo agli stessi dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.

La riserva in sospensione d'imposta, infatti, nasce, normalmente, a seguito di una precedente legge di rivalutazione beneficiata dalla società, la quale ha optato per il versamento dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni, e pertanto attribuendo rilevanza fiscale alla rivalutazione, senza optare anche per il versamento dell'imposta sostitutiva utile a "liberare" la riserva che, quindi, è rimasta in sospensione d'imposta.

Considerato che la base imponibile sulla quale la società ha versato l'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni, nella precedente rivalutazione, corrisponde sostanzialmente alla riserva in sospensione d'imposta, è necessario che la stessa base imponibile non sia considerata due volte.

Il socio di società di capitali assegnatario, indipendentemente dall'entità delle riserve annullate contabilmente, assoggetterà a tassazione come dividendo il valore normale/catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società e pari alla somma dei valori che scaturiscono:

- dalla differenza tra il valore normale/catastale e il valore fiscale dei beni assegnati (sulla quale si applica l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%);
- dalla entità delle riserve in sospensione d'imposta annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci (sulle quali si applica l'imposta sostitutiva del 13%).

Nelle società di persone, l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza determinerà, per i soci, l'irrilevanza dell'importo già assoggettato a tassazione dalla società con il pagamento dell'imposta sostitutiva relativa all'assegnazione agevolata in esame.

Il socio assegnatario, infatti, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari agli utili ricevuti, e pari in questo caso al valore normale/catastale del bene preso a riferimento dalla società, dovrà incrementare lo stesso dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva.

Viene evidenziato che anche nelle società di persone potrebbe verificarsi in capo al socio l'ipotesi in cui il valore normale/catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione e precedentemente aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società.

Questo differenziale negativo non potrà essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa, ma a vicende ad essa estranee quali, ad esempio, la circostanza che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società.

In questo caso, pertanto, non potranno trovare applicazione le norme specifiche previste dalla disciplina agevolativa, ma quelle ordinarie che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del TUIR, eventualmente tassabile separatamente, se ne ricorrono i presupposti, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera l, del TUIR.

La medesima tassazione in capo al socio potrebbe verificarsi, peraltro, anche nel caso in cui l'assegnazione fosse effettuata da società in contabilità semplificata, non essendo prevista una specifica deroga in tal senso dalle norme del TUIR.

Si tratterebbe anche in questo caso di un reddito che assume la natura di utile. Al riguardo, è stato precisato che il costo fiscale della partecipazione del socio in contabilità semplificata dovrà essere determinato in via extracontabile con le stesse modalità previste dall'articolo 68, comma 6 del TUIR.

In particolare, i soci delle società di persone non potranno fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione, ossia una prima volta al momento della rivalutazione, quando la società ha versato l'imposta sostitutiva sul maggior valore dei beni, ed una seconda volta al momento dell'affrancamento della riserva in sospensione d'imposta.

## **.6 Trasformazione agevolata in società semplice**

La circolare n. 26/E del 2016, confermando le indicazioni già rese nei precedenti documenti di prassi in materia di assegnazione agevolata di beni ai soci, ha ribadito che l'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell'attività

imprenditoriale. Con la conseguenza che, all'atto della trasformazione, la società trasformanda dovrà provvedere alla chiusura della partita IVA.

### **.7 Assegnazione e imposta di registro: applicazione dell'imposta minima**

La norma agevolativa introdotta nel nostro ordinamento dalla legge n. 208 del 2015 prevede che “per le assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 115 a 118, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa”.

L'agevolazione della riduzione alla metà trova, dunque, applicazione solo con riferimento alle aliquote proporzionali dell'imposta di registro con la conseguenza che l'imposta minima deve comunque essere applicata nella misura ordinaria prevista.

Per le assegnazioni/cessioni di diritti reali su immobili, soggette alle aliquote proporzionali dell'imposta di registro stabilite dall'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR (ridotte alla metà), l'imposta minima di registro trova, quindi, applicazione nella misura di 1.000 euro, come stabilito dall'articolo 10, comma 2, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Nel caso in cui la società, ai fini dell'imposta sostitutiva, opti per la determinazione del valore normale sulla base del valore catastale dell'immobile, tale opzione esplicherà efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione per l'imposta di registro.

In assenza di specifica previsione normativa, al riguardo, è stato, invece, ritenuto che l'opzione per la determinazione catastale del valore degli immobili non possa essere autonomamente esercitata ai soli fini dell'imposta di registro.

Nel caso in cui il contribuente non eserciti l'opzione di cui al citato articolo 1, comma 117, ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione in relazione all'imposta di registro troveranno, quindi, applicazione i principi sanciti dagli articoli 43 e 51 del TUR.

Viene mantenuta ferma la possibilità per il socio, di optare, in presenza degli appositi requisiti di natura soggettiva e oggettiva, per l'applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, della disciplina del prezzo-valore.

## LA RIAPERTURA DELL'ASSEGNAZIONE O CESSIONE DI BENI AI SOCI E DELL'ESTROMISSIONE DI IMMOBILI DAL PATRIMONIO DELL'IMPRESA

*Condizioni, modalità e adempimenti della disciplina agevolativa in vista della proroga*

Il comma 565 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio per il 2017 prevede la riapertura dei termini del regime agevolato per cessioni e assegnazioni di beni ai soci, di cui alla legge di stabilità 2016, consentendone l'applicazione alle assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017. I relativi versamenti rateali dell'imposta sostitutiva dovranno essere effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 ed entro il 16 giugno 2018. La novellata disciplina prevede poi la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni posseduti al 31 ottobre 2016, purché poste in essere dal 1° gennaio 2017 al 31 maggio 2017.

Prorogata anche l'estromissione dei beni immobili degli imprenditori individuali a cura del comma 566 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio per il 2017: i versamenti rateali dell'imposta sostitutiva potranno essere effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 e il 16 giugno 2018. Gli effetti dell'estromissione decorreranno dal 1° gennaio 2017.

### Introduzione

I commi 565 e 566 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio per il 2017 prevedono la riapertura, al **30 settembre 2017**, dei termini per l'assegnazione o cessione di taluni beni ai soci e per l'estromissione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa da parte dell'**imprenditore individuale**.

Il provvedimento altro non è che una riedizione o, per meglio dire, una **proroga** della normativa avente oggetto le agevolazioni fiscali temporanee per le cessioni o assegnazioni, da parte delle società di beni immobili e di beni mobili registrati ai soci, introdotta dalla **legge di stabilità per il 2016**.

Infatti i commi da 115 a 120 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016 hanno introdotto apposite **agevolazioni fiscali temporanee** per le cessioni o assegnazioni, da parte delle società - ivi incluse le cd. società non operative - di beni immobili e di beni mobili registrati ai soci: a queste operazioni si applica un'**imposta sostitutiva** delle **imposte sui redditi** e dell'**IRAP** ed è **ridotta l'imposta di registro**.

**Attenzione:** Analoghe agevolazioni sono previste per le relative trasformazioni societarie.

L'assegnazione dei beni costituisce, insieme all'attribuzione di denaro, lo strumento con il quale la società effettua la **distribuzione di utili** o la **restituzione di capitale**.

Con tali norme in esame veniva riproposta la misura in passato già prevista dall'art. 29 della legge 23 dicembre 1997, n. 449, come successivamente integrato dall'art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28.

Sulle questioni applicative era intervenuta la C.M. 21 maggio 1999, n. 112/E, del Ministero delle finanze, cui si farà riferimento in seguito.

Ricordiamo semplicemente per dovizia di trattazione che le **società non operative**, disciplinate dalla legge n. 724/1994 e dal D.L. n. 138/2011, o "società di comodo", sono quelle non preposte a svolgere un'attività economica o commerciale, ma soltanto a gestire un patrimonio mobiliare o immobiliare. L'ordinamento tributario prevede una **disciplina di contrasto** di tali società, con fini antielusivi: tra l'altro, ad esse si applica una maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota IRES. Tale maggiorazione si applica anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita

fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi (cd. **società in perdita sistematica**, su cui è poi intervenuto il D.Lgs. n. 175/2014). La riforma delle società di comodo, prevista dalla legge delega sulla riforma fiscale, non è stata attuata.

### Soggetti interessati

Il comma 115 individuava i **destinatari** di tale agevolazione, ovvero le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che abbiano assegnato o ceduto ai soci beni immobili o beni mobili registrati, non strumentali all'attività d'impresa.

**Attenzione:** L'agevolazione riguarda anche le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2016 si sono trasformate in società semplici.

L'agevolazione si applicava alle seguenti **condizioni**:

- le cessioni o assegnazioni devono essere avvenute entro lo scorso **30 settembre 2016**;
- tutti i soci cessionari o assegnatari dovevano risultare **iscritti nel libro dei soci**, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero dovevano essere iscritti entro il 31 gennaio 2016 (trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di stabilità 2016), in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

### Base imponibile e aliquote

Il comma successivo individuava in primo luogo la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva, costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

L'**imposta sostitutiva**, che si applica in luogo delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), ha un'**aliquota** dell'8 per cento. Essa è **elevata** al 10,5 per cento per le **società** considerate **non operative** in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.

L'aliquota è del 13 per cento sulle **riserve in sospensione d'imposta**, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, e quelle delle società che si trasformano.

Le riserve e i fondi in sospensione d'imposta sono poste patrimoniali costituite in occasione di particolari situazioni, in genere previste da norme speciali, come ad esempio nel caso di rivalutazioni di beni d'impresa, che ne rinviavano l'imposizione ad un momento successivo, generalmente coincidente con la distribuzione di detti fondi e riserve o con il verificarsi di uno dei presupposti che comportano il venir meno del regime di sospensione.

### Valore normale

Dalla pregressa normativa, oggi prorogata, sono stati chiariti anche i **criteri di determinazione** del valore normale, necessario per la determinazione della base imponibile.

Per gli **immobili**, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dalle norme in tema di imposta di registro.

Si tratta in particolare dei **moltiplicatori** contemplati dall'art. 52, comma 4, primo periodo, del Testo Unico sull'imposta di registro, D.P.R. n. 131/1986, ossia 75 per i terreni e 100 per i fabbricati.

**Attenzione:** Nel caso di cessione, il corrispettivo della stessa, ove inferiore al valore normale del bene - determinato ai sensi delle regole generali del T.U.I.R. o, in alternativa, con l'applicazione dei moltiplicatori - è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori: valore normale o valore catastale.

Nel silenzio delle norme in esame, il valore normale per i **beni mobili iscritti in pubblici registri** sembra doversi individuare in base alle ordinarie disposizioni dell'art. 9 del T.U.I.R. (vedasi in tal senso anche il contenuto della citata C.M. n. 112/E del 1999).

Il valore normale andrà ricercato nel prezzo, o nel corrispettivo, mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

### **Costo fiscalmente riconosciuto di azioni, quote e beni**

Per quanto riguarda il costo fiscalmente riconosciuto delle **azioni o quote** possedute dai soci delle società trasformate, la norma prescriveva che esso fosse aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

**Attenzione:** Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni sul trattamento fiscale degli utili di cui ai commi 1, secondo periodo, e dal 5 all'8 del menzionato art. 47, relativi alla presunzione di distribuzione degli utili di esercizio, nonché in tema di distribuzione di beni ai soci e trattamento fiscale di dette assegnazioni.

È stato inoltre chiarito che il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

Per quanto concerne il costo fiscalmente riconosciuto del **bene assegnato**, la citata C.M. n. 112/E del 1999 rimandava, relativamente ai **beni plusvalenti**, ai criteri previsti dall'art. 76, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. (ora art. 110), norma secondo cui si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali; la circolare chiariva che tale costo andava computato al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti.

Per quanto invece riguarda i cd. "**beni merce**", beni che in caso di cessione danno luogo a ricavi, ove non siano valutati dalla società in base al metodo del "costo specifico", il costo fiscalmente riconosciuto era determinato con criteri corrispondenti a quelli stabiliti per la determinazione del costo del venduto, facendo quindi riferimento ad una **situazione di magazzino**, relativa ai beni assegnati, redatta alla data di assegnazione.

### **Imposte indirette**

Sempre in via agevolativa la normativa sulle assegnazioni e cessioni di beni ha previsto che, se soggette all'**imposta di registro** in misura proporzionale, le aliquote di tale imposta siano ridotte alla metà e le **imposte ipotecaria e catastale** si applichino in misura fissa (200 euro).

### **Versamenti**

Il versamento dell'imposta sostitutiva doveva avvenire, ai sensi del comma 120, in **due rate**: la prima, che comportava il versamento del 60 per cento dell'imposta sostitutiva, entro il 30 novembre 2016 e la seconda entro il 16 giugno 2017, secondo le norme generali sui versamenti di cui al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Per quanto riguarda la **risossione**, i **rimborsi** ed il **contenzioso** è stato stabilito che si applichino le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

### **La riapertura dei termini**

Orbene con la riapertura dei termini prevista dal comma 565 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2017 viene consentita l'applicazione delle disposizioni in tema di regime agevolato per cessioni e assegnazioni di beni ai soci, previste dalla legge di stabilità 2016, ex art. 1, commi da 115 a 120, della legge n. 208/2015, anche alle **assegnazioni, trasformazioni e cessioni** poste in essere **successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017**.

I relativi **versamenti rateali** dell'imposta sostitutiva dovranno essere effettuati, rispettivamente, entro il **30 novembre 2017** ed entro il **16 giugno 2018**.

La novellata disciplina prevede poi l'importante possibilità di applicare un'imposta sostitutiva anche alle **esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni posseduti alla data del 31 ottobre 2016**, purché tali esclusioni siano poste in essere **dal 1° gennaio 2017 al 31 maggio 2017**.

### **Estromissione dei beni immobili strumentali**

Infine vi è da ricordare che il comma 121 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016 disponeva l'applicazione, opzionale, per gli imprenditori individuali, di un'**imposta sostitutiva di IRPEF e IRAP**, con aliquota dell'8 per cento, sugli immobili strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2015; attraverso il pagamento di tale imposta veniva consentito di escludere tali beni dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal primo periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016.

Più in dettaglio, l'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possedeva beni immobili strumentali poteva, entro il **31 maggio 2016**, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con **effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016**.

L'esclusione implicava il pagamento di un'imposta sostitutiva di IRPEF e IRAP, con **aliquota** dell'8 per cento, applicata sulla differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

A tale disposizione si applicavano, in quanto compatibili, le disposizioni dianzi illustrate relative ai commi da 115 a 120 che hanno introdotto le agevolazioni fiscali temporanee per le cessioni o assegnazioni, da parte delle società - ivi incluse le cd. società non operative - di beni immobili e di beni mobili registrati ai soci; a queste operazioni si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP ed era ridotta l'imposta di registro. Analoghe agevolazioni erano previste per le relative trasformazioni societarie.

### **La proroga**

Per quanto attiene ai **versamenti rateali** dell'imposta sostitutiva di cui all'estromissione dei beni immobili degli imprenditori individuali questi potranno essere effettuati, rispettivamente, **entro il 30 novembre 2017 e il 16 giugno 2018**.

Per i soggetti che si avvalgono della disposizione prorogativa, contenuta nel comma 2 dell'art. 70 del disegno di legge di bilancio 2017, gli **effetti dell'estromissione decorreranno dal 1° gennaio 2017**.

## LA NUOVA IMPOSTA SUL REDDITO D'IMPRESA - IRI

Tra le novità recate dalla legge di bilancio per il 2017 vi è la disciplina della nuova IRI, imposta sul reddito d'impresa, che gli imprenditori individuali, le s.n.c. e le s.a.s. in regime di contabilità ordinaria potranno scegliere di applicare sugli utili trattenuti presso l'impresa.

La relativa opzione, da effettuare in dichiarazione dei redditi, avrà una durata di cinque periodi d'imposta e sarà rinnovabile.

Sui redditi in esame si applicherà un'aliquota unica del 24 per cento, pari a quella IRES.

L'art. 1 nei commi da 547 a 549 della legge di Bilancio per il 2017 reca la disciplina della nuova imposta sul reddito d'impresa (IRI) - da calcolare sugli **utili trattenuti presso l'impresa** - per gli **imprenditori individuali** e le **società in nome collettivo ed in accomandita semplice** in regime di **contabilità ordinaria**.

L'**opzione** per l'applicazione dell'IRI dovrà essere effettuata in sede di **dichiarazione dei redditi**, ed avrà, inderogabilmente, una durata di **cinque periodi d'imposta** e sarà **rinnovabile**.

In tale ipotesi, su detti redditi opererà la sostituzione delle aliquote progressive IRPEF con l'**aliquota unica IRI**, pari all'aliquota IRES (**24 per cento** dal 2017).

Contestualmente, coi commi da 550 a 553 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio per il 2017, è stata **modificata** la disciplina in materia di aiuto alla crescita economica (**ACE**) per razionalizzarne l'ambito applicativo (questa seconda modifica sarà oggetto di un nostro futuro intervento di analisi).

### Le modifiche di coordinamento e gli obiettivi

Tra le modifiche apportate dalle norme in esame si segnala, al fine di tener conto del corrente andamento dei tassi di interesse, la **diminuzione dell'aliquota percentuale** utilizzata per il calcolo del **rendimento nozionale del nuovo capitale proprio**.

**Attenzione:** A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre **2018**, detta aliquota viene stabilita nella misura del **2,7 per cento**, mentre per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre **2017** è fissata al **2,3 per cento**.

**Si estende l'applicazione dell'ACE** alle persone fisiche, alle società in nome collettivo ed a quelle in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

Obiettivo delle norme in esame è quello di incentivare il reinvestimento degli utili all'interno delle piccole e medie imprese, al fine di agevolare la crescita e lo sviluppo delle attività produttive.

In tale ottica, quindi, la **tassazione** sarà quella **ordinaria** allorquando gli **utili** prodotti o precedentemente reinvestiti saranno **prelevati** dall'imprenditore individuale o **distribuiti** dalle società beneficiarie del nuovo regime agevolativo.

Obiettivo del provvedimento è sicuramente quello di un ottenimento di una revisione dell'imposizione che vada nella direzione dell'uniformità di trattamento con le società di capitali, rendendo più neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica; inoltre si favorisce la **patrimonializzazione delle piccole imprese**.

### La delega del 2014

Si ricorda, al riguardo, che una riforma in tal senso della tassazione del reddito d'impresa era già stata prevista dall'art. 11, comma 1, lett. *a*), della legge di delega per la riforma fiscale (legge n. 23/2014).

Il termine per l'esercizio della delega è infatti scaduto il 27 giugno 2015, senza che tali previsioni siano state attuate.

Il richiamato art. 11 delegava il Governo ad emanare norme volte all'assimilazione al regime IRES dell'imposizione sui redditi d'impresa, compresi un'**imposta sul reddito imprenditoriale - IRI** con un'aliquota proporzionale allineata all'IRES.

Le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci avrebbero concorso alla formazione del reddito complessivo ai fini IRPEF dell'imprenditore e dei soci e sarebbero state deducibili dalla predetta imposta sul reddito imprenditoriale.

### La disciplina IRI

I commi da 547 a 549 dell'art. 1 della legge di Bilancio per il 2017 novellano in più parti il Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.):

- con una prima modifica, contenuta nella lett. *a*), viene novellato l'art. 23, comma 1, lett. *g*), del T.U.I.R., al fine di coordinarlo con le nuove disposizioni in materia di imposta sul reddito d'impresa (IRI);
- con la seconda modifica, contenuta nella lett. *b*), è disciplinata la nuova imposta sul reddito d'impresa (IRI) mediante inserimento del **nuovo art. 55-bis del T.U.I.R.**

Il nuovo articolo prevede che:

- il **reddito d'impresa** degli **imprenditori individuali** e delle **società in nome collettivo ed in accomandita semplice, in regime di contabilità ordinaria**, è escluso dalla formazione del reddito complessivo ed è assoggettato a **tassazione separata** (a titolo di **IRI**) con l'**aliquota** prevista dall'art. 77 del T.U.I.R. (IRES), che, a decorrere dal 1° gennaio 2017, è fissata al **24 per cento**, così come stabilito dall'art. 1, comma 61, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Dal reddito d'impresa saranno ammesse in **deduzione** le **somme prelevate**, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, **a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci** (comma 1);
- in deroga al vigente regime fiscale (art. 8, comma 3, del T.U.I.R.) delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e di quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, le **perdite** maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni relative all'IRI saranno **compute in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi** per l'intero importo che trova capienza in essi. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandata semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili;
- la **tassazione** sarà quella **ordinaria** allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti e assoggettati alla tassazione separata dell'IRI saranno **prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti dalla società di persone**;
- gli imprenditori e le società di persone potranno optare per l'applicazione della nuova IRI **a prescindere da qualsiasi parametro dimensionale** e quindi il nuovo regime è fruibile anche da soggetti che, per loro natura, sono ammessi al regime di contabilità semplificata; l'**opzione** avrà durata pari a **cinque periodi d'imposta** e sarà **rinnovabile**, l'eventuale opzione dovrà essere **esercitata nella dichiarazione dei redditi**;
- per gli imprenditori individuali, e per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice, **non si applicherà** la disposizione contenuta nell'art. 5 del T.U.I.R., limitatamente all'**imputazione per trasparenza** ed alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione;
- le nuove disposizioni **non si applicheranno** alle somme prelevate a carico delle riserve formate con **utili di periodi precedenti** a quelli di applicazione dell'IRI.

### La trasparenza fiscale

Con la modifica contenuta nella legge di bilancio 2017, si novella anche l'art. 116 del T.U.I.R. in materia di **trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria**; in particolare viene eliminato il riferimento alla sola trasparenza fiscale quale regime opzionale per dette società e viene quindi **esteso** ad esse il **regime** fiscale contenuto nell'innovativo art. 55-bis, del T.U.I.R., che disciplina la nuova **IRI**.

Si specifica che gli utili di esercizio e le riserve di utili derivanti dalle partecipazioni nelle società che optano per l'IRI si considereranno assoggettabili a **tassazione ordinaria** allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti e assoggettati alla tassazione separata dell'IRI saranno **prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti** dalla società di persone; pertanto, tali tipologie di redditi perderanno la natura di redditi di capitale e concorreranno, invece, alla formazione del reddito del percettore quale reddito d'impresa.

Per mero tuziorismo ricordiamo, in materia di **contabilità ordinaria**, che tale metodologia contabile è **obbligatoria** per i soggetti in questione se superano determinati **limiti di ricavi** (400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività), e prevede la tenuta dei seguenti **libri contabili**:

- **libro giornale**: contiene l'annotazione di tutte le operazioni in ordine cronologico;
- **libro inventari**: dove si riporta la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore;
- **registri IVA**: composti dal registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) e dal registro degli acquisti;
- **registro dei beni ammortizzabili**: evidenzia i beni a fecondità ripetuta;
- **scritture ausiliarie**: conti di mastri e scritture di magazzino.

Relativamente invece alla disciplina della trasparenza fiscale, istituto tributario peraltro non estremamente diffuso, ci permettiamo di ricordare i tratti essenziali dello stesso.

La tassazione per **trasparenza fiscale**, consiste, invece, nella possibilità di **imputare ai soci il reddito prodotto** dalle società di capitali in proporzione alla quota di partecipazione di ogni socio agli utili, **indipendentemente dalla percezione** degli stessi.

L'opzione per il regime della trasparenza può aversi in **due casi**:

- trasparenza ex art. 115 del T.U.I.R., che riguarda le società di capitali interamente partecipate da altre società di capitali;
- trasparenza ex art. 116 del T.U.I.R., concernente l'opzione da parte delle società a responsabilità limitata costituite da persone fisiche, a ristretta base societaria, con volume di ricavi dichiarati nell'anno precedente non superiore al limite previsto per l'applicazione degli studi di settore (euro 5.164.569), il cui capitale sia interamente posseduto da soci persone fisiche di numero non superiore a 10 (20 in caso di società cooperative a responsabilità limitata). L'opzione può essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finanziaria entro il primo dei tre esercizi di opzione.

Optando per tale regime si producono i seguenti **effetti**.

- in capo alla società non si verifica alcuna tassazione IRES in quanto il reddito è assoggettato a **tassazione in capo ai soci**;
- i soci dovranno dichiarare il reddito di propria spettanza anche se non è stato effettivamente percepito.

L'**opzione** per il regime, o il suo rinnovo, è **irrevocabile per tre esercizi** e va esercitata sia dalla società partecipata sia dai soci, è **rinnovabile** ed ha effetto dall'inizio dell'anno nel quale è manifestata.

### **Gli effetti sulla contribuzione previdenziale**

Da ultimo risulta di non marginale importanza evidenziare che dal punto di vista previdenziale l'adesione al regime dell'IRI prevede che, per i soggetti che optano per il nuovo regime, il

---

**contributo annuo** dovuto alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali - titolari, coadiuvanti e coadiutori - sarà determinato senza tener conto delle nuove disposizioni in materia di IRI.

## LA REVISIONE DELL'AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

L'art. 1, comma 550, e seguenti, della legge di bilancio per il 2017, modifica, in più parti, l'art. 1 del D.L. n. 201/2011, in materia di aiuto alla crescita economica (ACE). Le principali novità riguarderanno la determinazione delle aliquote e i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria. Le nuove disposizioni si applicheranno dal 2016. Ulteriori modificazioni normative "minori", in materia di reddito d'impresa, completano il futuro contesto della materia.

Con l'art. 1 del D.L. n. 201/2011 è stato introdotto, con effetto **dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011**, un trattamento fiscale agevolato, denominato **ACE**, ossia aiuto alla crescita economica, alle imprese il cui capitale proprio viene incrementato mediante conferimenti in denaro e accantonamenti di utili a riserva. Tale regime agevolato ha introdotto una **deduzione dal reddito delle società di capitale, di persone e delle ditte individuali in contabilità ordinaria, commisurata al rendimento nozionale del capitale proprio**.

Per gli esercizi 2011, 2012 e 2013 il rendimento nozionale è stato fissato al 3 per cento; per potenziare gli effetti della deduzione ACE, l'art. 1, commi 137 e 138, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha previsto un innalzamento del rendimento portandolo per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 al 4 per cento, per il periodo in corso al 31 dicembre 2015 al 4,5 per cento e per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 al 4,75 per cento.

### Le modifiche intervenute

Nella nuova normativa oggi vigente, in seguito alla approvazione della Legge di Bilancio per il 2017, attraverso i commi 550, e seguenti, contenuti nell'articolo 1, viene modificato, in più parti, il citato art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, in materia di ACE:

- attraverso la modifica viene **eliminata la disposizione** che prevedeva, che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, a decorrere **dal settimo periodo d'imposta successivo** all'introduzione dell'istituto, fosse determinata l'**aliquota** percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale;
- con le modifiche contenute nella norma novellante verrà **abrogata** la vigente disciplina che dispone la **variazione in aumento del capitale proprio per le società le cui azioni sono quotate in mercati regolamentati** o in sistemi multilaterali di negoziazione di Stati membri dell'Unione europea (UE) o aderenti allo Spazio economico europeo (SEE).  
La disciplina abrogata si riferisce al cd. regime di super-ACE, rivolto alle società quotate, regime che non ha avuto concreta esecuzione perché soggetto all'acquisizione preventiva dell'autorizzazione della Commissione europea;
- altra modifica intervenuta, e sicuramente la più incisiva ed importante, ridefinisce, **dall'ottavo periodo d'imposta**, successivo all'introduzione del trattamento fiscale agevolato, l'**aliquota del 2,7 per cento** utilizzata per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio ai fini dell'ACE;
- restano, invece, **confermate le aliquote previste in via transitoria** per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e fino al 31 dicembre 2016, mentre per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre **2017 l'aliquota si riduce al 2,3 per cento**;
- con una ulteriore modifica introdotta dal disegno di legge di bilancio 2017 viene aggiunto alla disciplina vigente il comma *6-bis* con cui si prevede, per i **soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione**, che la variazione in aumento del capitale proprio non abbia effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle

partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010;

- viene poi sostituito il comma 7 della norma attuale, al fine di **consentire automaticamente** l'applicazione dell'ACE alle **persone fisiche**, alle **società in nome collettivo ed a quelle in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria**, senza che a ciò vi si provveda con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, così come invece previsto a legislazione vigente.

### *Decorrenza*

Nel più consueto solco della normalità legislativa in ambito tributario, la legge di bilancio dispone, in deroga allo statuto del contribuente, che le **disposizioni in materia di ACE si applicheranno** a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015, pertanto **dal 2016**.

**Attenzione:** Più precisamente l'**anticipazione dell'efficacia** riguarderà i soggetti diversi dalla banche e dalle imprese di assicurazione, per i quali la variazione in aumento del capitale proprio non avrà effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010; nonché consentire automaticamente l'applicazione dell'ACE alle persone fisiche, alle società in nome collettivo ed a quelle in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, senza che a ciò vi si provveda con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

### *Soggetti IRPEF in contabilità ordinaria*

Ma forse la più importante modifica che viene portata in dote dal disegno di legge di bilancio per il 2017 è quella della **metodologia di calcolo** dell'aiuto alla crescita economica per i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria.

Il testo di legge in discussione in questi giorni in Parlamento dispone, in materia di ACE, che per i soggetti persone fisiche, società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria **rileverà**, d'ora in poi, **come incremento del capitale proprio**, e quindi come base di calcolo ai fini della determinazione del rendimento nozionale per la definizione dell'ACE, la **differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 ed il patrimonio netto al 31 dicembre 2010**.

### *Acconto*

Vengono, infine, definite le modalità di determinazione dell'**acconto per l'anno d'imposta 2017**.

Ai fini dell'imposta sul reddito delle società il calcolo dell'acconto sarà effettuato considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui alla normativa novellata.

### *Le modifiche "minori"*

Vi sono poi da ricordare alcune modificazioni normative minori, in materia di reddito d'impresa, introdotte dalla legge di bilancio 2017:

- viene introdotta una modifica mirante a sostituire il secondo periodo del comma 4-ter dell'art. 88 del T.U.I.R. in materia di **sopravvenienze attive**.

In particolare si prevede nell'ambito delle procedure che disciplinano la crisi dell'impresa che la **riduzione dei debiti dell'impresa** non costituisce sopravvenienza attiva non solo per la parte di deduzione che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'art. 84 del T.U.I.R., ma anche per l'**eccedenza relativa all'ACE** e per gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati indeducibili di cui al comma 4 dell'art. 96 del T.U.I.R.;

- con le modifiche contenute nel testo normativo approvato è stato sostituito il quinto periodo del comma 7 dell'art. 172 del T.U.I.R.; in materia di fusione di società per tener conto - nel caso della portabilità in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante, delle perdite delle società che partecipano alla fusione - delle citate modifiche apportate in materia di ACE.

Secondo le vigenti disposizioni, in materia di **riportabilità delle perdite nelle operazioni di fusione**, il passaggio alla società incorporante, o risultante dalla fusione delle quote di interessi passivi, ai sensi del comma 4 dell'art. 96 del T.U.I.R., non dedotte nei periodi antecedenti dalle società partecipanti alla fusione è limitato, subordinandolo di fatto alle stesse condizioni previste per il recupero delle perdite di cui al comma 7 in argomento.

La modifica interviene per dichiarare la **limitazione del passaggio alla società incorporante, o risultate dalla fusione**, delle eventuali **eccedenze di ACE**, in quanto a legislazione vigente tale portabilità è ammessa;

- con una ulteriore modifica contenuta viene aggiunto al comma 10 dell'art. 173 del T.U.I.R. - in materia di **scissione di società** - il riferimento agli **interessi indeducibili** di cui al comma 4 dell'art. 96 del T.U.I.R., nonché l'**eccedenza relativa all'ACE**, al fine di coordinare la vigente disciplina con le nuove disposizioni finora analizzate.

Quanto invece alla **riportabilità delle perdite nelle operazioni di scissione** il regime fiscale vigente prevede per la scissione il rinvio alle disposizioni contenute nel citato art. 172, comma 7, peraltro novellato come in precedenza evidenziato, in materia di fusione di società, al fine di rendere omogenea la disciplina nell'ambito delle operazioni straordinarie di gestione.

**Attenzione:** Con le innovazioni disciplinate dal disegno di legge si estendono le nuove normative anche alle fusioni, scissioni conferimenti di attivo, scambi di azioni concernenti **società di Stati membri diversi**;

- vengono integrate le vigenti disposizioni contenute nell'art. 181, comma 1, del T.U.I.R., in materia di **perdite fiscali** che fanno rinvio alla citata disciplina prevista per i casi di fusione di cui al comma 7 dell'art. 172, sempre del T.U.I.R., come modificato dal disegno di legge, al fine di tener conto della disciplina concernente gli **interessi indeducibili** di cui al comma 4 dell'art. 96 del T.U.I.R. e l'**eccedenza relativa all'ACE**.