

Milano, 13 marzo 2017

CIRCOLARE INFORMATIVA 05/2017 ¹

Novità 27 febbraio – 12 marzo 2017

Si segnalano nel seguito le principali novità in materia fiscale e societaria d'interesse generale.

Sommario

Aggiornamento dei principi contabili nazionali: riflessi ai fini dell'ACE.....	2
Deduzione in Italia delle perdite di una branch estera.....	2
Riapertura della voluntary disclosure: regolarizzazione di contanti o valori al portatore.....	2
Quadro RW e voluntary disclosure.....	3
Amministratori: natura del rapporto con la società.....	3
Prezzo valore: applicabilità alle imposte ipotecaria e catastale dovute per la donazione.....	3
PMI: sicurezza informatica.....	4
Holding di partecipazioni.....	4
Libretti al portatore da estinguere entro il 31.12.2018.....	4
Contributi INPS: irregolari sei aziende su dieci.....	5
Milleproroghe: in G.U. la legge di conversione.....	5
ACE: come cambia il calcolo del rendimento nozionale.....	6
Registri IVA, stampa e conservazione sostitutiva: nuovi termini.....	8
Classificazione sismica degli edifici: DM.....	8
Amministratori società, cambio gestione INPS.....	9
Fisco-bilanci, ora chiarimenti in tempi rapidi sulla competenza.....	9
Per i derivati una staffetta a «ostacoli».....	10
Regime fiscale opzionale per i piani individuali di risparmio.....	11
Riciclaggio: frode informatica.....	11
Contenuto della Nota integrativa: ricavi e costi di entità eccezionale.....	12
Avviamento.....	Errore. Il segnalibro non è definito.
Avviamento e nuovo OIC 24.....	12
L'ammortamento segue la vita utile.....	12
Registri contabili nel settore vitivinicolo.....	13
Metodiche e criteri di valutazione.....	13
Ruoli formati dalle Casse di previdenza professionali.....	13
Società non residenti: ammissione al consolidato tramite stabile organizzazione in Italia.....	13
Principio di derivazione rafforzata.....	14
Presentazione del modello per la dichiarazione Tobin Tax: proroga del termine al 31.5.2017.....	14
Costo ammortizzato: applicazione ai finanziamenti infragruppo.....	14
Azioni proprie: disciplina contabile e fiscale.....	15
Costi per collaboratori coordinati e continuativi: individuazione dell'esercizio di competenza.....	15
Committente riciclaggio chi reinveste il frutto dell'illecito di un congiunto.....	15
Ci sono quattro vie per pagare il saldo Iva.....	16
Niente IVA ridotta sugli e-book.....	17
Start up e PMI innovative: quali sono le differenze?.....	18
Aumento IVA al 24%, richiesta dall'Europa.....	20
Equitalia: riscritto tutto il calendario della sanatoria.....	21
Diventa obbligatorio lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale.....	21
Liberalità indirette: accertamento nel corso della voluntary disclosure.....	22

¹ Le circolari ai clienti sono bollettini informativi predisposti con ogni ragionevole attenzione da personale qualificato, con l'obiettivo di illustrare ai destinatari le principali novità fiscali o legislative. Essendo quindi indirizzate ad un'ampia platea di destinatari, le circolari non devono mai essere considerate quale consulenza specifica. Vi invitiamo pertanto a contattare lo Studio che sarà lieto di approfondire, caso per caso, ogni particolare problema applicativo.

Aggiornamento dei principi contabili nazionali: riflessi ai fini dell'ACE

L'art. 13-bis del DL 244/2016 demanda al Ministero dell'Economia e delle Finanze la predisposizione di un ulteriore decreto attuativo per l'aiuto alla crescita economica (ACE), il quale disciplini la sorte delle imputazioni alle riserve di patrimonio netto che emergono, in particolare, dalle norme transitorie del D.Lgs. 139/2015.

Obiettivo di questo decreto è quello di stabilire se e come queste componenti imputate direttamente a patrimonio netto (tipicamente, quelle che emergono a seguito della variazione dei principi contabili adottati) possano rilevare quali variazioni in aumento del capitale investito, al pari degli accantonamenti degli utili a riserva.

Il decreto dovrà essere emanato entro 60 giorni dalla conversione in legge del DL 244/2016.

Deduzione in Italia delle perdite di una branch estera

Al fine di operare all'estero, le imprese possono scegliere di costituire una società controllata o una stabile organizzazione. Nella prima ipotesi opera il regime fiscale di dividendi, plusvalenze (esenti, laddove applicabile la pex) o minusvalenze, dell'esenzione delle plusvalenze implicite della controllata (maggiore valore della controllata rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione). Nel secondo caso, la stabile organizzazione imputa immediatamente alla casa madre, in forza del principio di tassazione dei soggetti residenti sul reddito mondiale, il risultato di gestione della branch e l'eventuale plusvalenza da alienazione dell'azienda estera.

L'Autore evidenzia che, qualora sia atteso un risultato estero negativo, dal punto di vista meramente fiscale, è preferibile l'insediamento tramite una stabile organizzazione; infatti, la possibilità di dedurre integralmente e subito la perdita della branch dall'imponibile della casa madre italiana comporta un beneficio fiscale non sfruttabile in caso di controllata estera (fatta salva l'opzione per il consolidato fiscale mondiale, di fatto poco applicato).

Ad avviso dell'Autore, la scelta di costituire una stabile organizzazione non è sindacabile, né può essere oggetto di analisi o verifiche circa la sua legittimità; allo stesso modo, non dovrebbe essere sindacabile la scelta di convertire una controllata in branch mediante una modifica della struttura aziendale. Sul punto, va segnalato che la Cass. 1372/2011 ha stabilito che "il sindacato dell'Amministrazione finanziaria non può spingersi a imporre una misura di ristrutturazione diversa da quelle giuridicamente possibili ... solo perché una misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale"; sotto il profilo normativo il comma 4 dell'art. 10-bis della L. 212/2000 statuisce, invece, che "resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale".

Riapertura della voluntary disclosure: regolarizzazione di contanti o valori al portatore

In merito alla regolarizzazione del contante, nell'ambito della voluntary disclosure bis, è stata introdotta una presunzione legale relativa secondo cui i contanti o i valori al portatore oggetto di disclosure si presumono derivanti da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazione degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA, nonché di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

Con la circ. Agenzia delle Entrate 31/2015, in riferimento alla precedente procedura, era stato chiarito che il contribuente poteva fornire prova contraria, fermo restando l'inammissibilità dello strumento dell'autocertificazione.

Nel nuovo contesto normativo, invece, è previsto che il contribuente debba rilasciare, insieme alla presentazione dell'istanza per la disclosure, una dichiarazione in cui si attesti che l'origine dei valori al portatore non derivi da condotte costituenti

reati diversi da quelli per cui è esclusa la punibilità a seguito del perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria.

Quanto alle modalità di assolvimento dell'onere della prova (contraria) in relazione all'individuazione del momento in cui il contribuente è entrato in possesso dei valori, in attesa di conferme ufficiali dell'Agenzia delle Entrate, è ragionevole ritenere che nemmeno alla luce del mutato contesto normativo sarà possibile presentare un'autocertificazione per vincere la presunzione legale.

Quadro RW e voluntary disclosure

Le sanzioni sul monitoraggio fiscale relative al quadro RW non dovrebbero essere considerate violazioni relative all'IRPEF: da tale impostazione discenderebbe, infatti, una maggiore onerosità, in particolare, se le violazioni sono commesse su più anni. Tale impostazione potrebbe riproporsi con la voluntary-bis, in particolare in relazione alla possibilità dell'autoliquidazione dell'ammontare dovuto.

A tal riguardo, viene specificato che si applicano le disposizioni del cumulo giuridico (co. 1 e 5 dell'art. 12 del Dlgs 472/97). Tale "richiamo" non viene fatto nella procedura di disclosure "ordinaria" (lett. f) dell'art. 5-octies), ma alla fine risulta irrilevante. Infatti, se si deve seguire il confronto con il cumulo materiale stabilito dalla vecchia voluntary (co. 6 dell'art. 5-quinquies), questo, ai fini della definizione a 1/3 delle sanzioni legate al monitoraggio, "anestetizza" l'applicazione del cumulo giuridico. Peraltro, anche ai fini della voluntary le sanzioni da quadro RW vengono considerate riconducibili all'IRPEF.

Amministratori: natura del rapporto con la società

La sentenza Cass. SS.UU. 20.1.2017 n. 1545 sulla natura del rapporto dell'amministratore con la società è destinata a produrre rilevanti effetti sul piano previdenziale.

Sinora gli amministratori di società, essendo ritenuti titolari di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa con l'ente societario, sono stati tenuti ad iscriversi:

- alla Gestione separata INPS, in caso di rapporto produttivo di redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente;
- alla propria Cassa professionale, in caso di operatività dell'"attrazione" dei compensi percepiti dall'amministratore professionista (es. Dottore commercialista) nell'ambito del reddito di lavoro autonomo professionale.

La citata pronuncia ha, invece, affermato che l'amministratore unico o il consigliere di amministrazione di una spa sono legati da un rapporto di tipo societario che, in considerazione dell'immedesimazione organica che si verifica tra persona fisica ed ente e dell'assenza del requisito della coordinazione, non è assimilabile né ad un rapporto di lavoro subordinato o parasubordinato, né ad contratto d'opera. Ciò sembrerebbe escludere l'obbligo di iscrizione e versamento della contribuzione alla Gestione separata, facendo sorgere la necessità di un tempestivo intervento dell'INPS, che ridefinisca la disciplina applicabile ai soggetti di cui si tratta.

Allo stesso modo, risulta essere venuto meno l'obbligo degli amministratori di assicurazione presso l'INAIL.

Prezzo valore: applicabilità alle imposte ipotecaria e catastale dovute per la donazione

L'art. 34 co. 5 del D.Lgs. 346/90 impedisce la rettifica di valore dell'immobile donato nel caso in cui il valore dell'immobile dichiarato in atto non sia inferiore al c.d. "valore catastale o tabellare".

Tale divieto opera, secondo la Commissione, anche nell'ipotesi in cui, come avvenuto nel caso di specie, le parti abbiano indicato in atto il valore venale dell'immobile donato. Infatti, l'indicazione del valore venale non rende impossibile applicare la definizione tabellare, purché le parti abbiano dato atto della volontà di avvalersi del disposto dell'art. 34 co. 5 del D.Lgs. 346/90.

Inoltre, l'agevolazione del "prezzo valore" di cui all'art. 1 co. 497 della L. 266/2005 può trovare applicazione anche alle cessioni a titolo gratuito, atteso che ciò non è espressamente escluso dalla norma e che viene anche in tal caso realizzata la ratio

della norma agevolativa (che risiede nella volontà di far emergere il reale valore degli immobili).

PMI: sicurezza informatica

La direttiva 2016/1148/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 6.7.2016, contiene le misure per un livello comune elevato di sicurezza delle reti e dei sistemi informativi nell'Unione.

La direttiva obbliga tutti gli Stati membri all'adozione di una strategia nazionale in materia di sicurezza delle reti e dei sistemi informativi.

Più nello specifico, la direttiva crea una rete di gruppi di intervento per la sicurezza informatica in caso di incidente chiamata rete CSIRT (Computer Security Incident Response Team). Come rilevato dall'Autore, ogni Stato membro deve designare uno o più CSIRT, in possesso di determinati requisiti quali, ad esempio:

- un alto livello di disponibilità dei servizi di comunicazione;
- personale sufficiente a garantire l'operatività 24 ore su 24;
- ubicazione in siti sicuri;
- disponibilità di spazi di lavoro e di backup.

Gli incidenti e i rischi dovranno essere trattati dai CSIRT secondo una procedura ben definita.

Holding di partecipazioni

Si analizzato le principali novità di carattere contabile e fiscale che interessano le holding industriali, la cui attività consiste nell'assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria.

I risultati dell'attività caratteristica di tali società sono rilevati contabilmente nella voce "C - Proventi e oneri finanziari" del Conto economico.

Sotto il profilo contabile, si evidenziano, in particolare:

- le modifiche apportate alla disciplina delle azioni proprie, che non possono più essere iscritte nell'attivo dello Stato patrimoniale, ma devono essere rilevate in riduzione del patrimonio netto, tramite l'iscrizione di una specifica voce con segno negativo;
- l'inserimento nello schema di Stato patrimoniale e di Conto economico di specifiche voci relative ai rapporti intercorsi con imprese sottoposte al controllo delle controllanti (c.d. "imprese sorelle");
- l'eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico, con la conseguente rilevazione degli utili o delle perdite che derivano dalla cessione di partecipazioni immobilizzate o iscritte nell'attivo circolante nelle voci C.15 e C.17;
- la modifica (nel nuovo OIC 21) del trattamento contabile dei dividendi. In questo contesto, sono state eliminate le eccezioni alla regola generale che prevede la rilevazione dei dividendi nell'esercizio in cui l'assemblea dei soci della società partecipata delibera la distribuzione degli stessi e, dunque, nell'esercizio in cui sorge il diritto alla riscossione da parte della partecipante.

Libretti al portatore da estinguere entro il 31.12.2018

I libretti al portatore che vanno estinti entro il 31 dicembre 2018. Il nuovo termine è contenuto nel decreto legislativo che recepisce la IV direttiva antiriciclaggio approvato nel consiglio dei ministri del 23 febbraio 2017. Relativamente alle limitazioni all'uso del contante e dei titoli al portatore, si precisa che a decorrere dall'entrata in vigore della disposizione si dovranno emettere libretti di deposito bancari o postali nominativi ed è vietato il trasferimento dei libretti di deposito bancari o postali al portatore, in linea con la normativa antiriciclaggio in vigore ma con la **previsione di una estinzione per i libretti al portatore ove esistenti aggiornata al 31/12/2018**. Nell'ambito della regolamentazione del gioco è stabilito che i distributori e esercenti di gioco su rete fisica dovranno identificare e verificare il cliente che richiede o effettua operazioni di gioco per importo pari o superiore a 2 mila euro. Se il rischio di riciclaggio o finanziamento del terrorismo è concreto l'adozione delle particolari misure è presa indipendentemente della cifra richiesta. Allo stesso modo i gestori dei casinò verificano la clientela qualora il valore delle transazioni effettuate per l'acquisto o il cambio dei gettoni, o l'incasso delle vincite avvenga per importi pari o superiori ai 2 mila euro. I gestori delle case da

gioco soggette al controllo pubblico procedono all'identificazione del cliente fin dal momento dell'ingresso dello stesso nel locale. Confermate infine le esenzioni degli adempimenti antiriciclaggio per chi predispone buste paga e dichiarazioni fiscali.

Contributi INPS: irregolari sei aziende su dieci

Tasso di irregolarità del 63% delle aziende italiane (+0,12% rispetto al 2015), a fronte di 191.614 realtà produttive passate al setaccio. E il frutto della «imponente azione di contrasto degli illeciti sostanziali» è stato l'accertamento di contributi e premi evasi dell'ammontare complessivo di oltre 1 miliardo e 100 milioni di euro (di cui più di 918 milioni sono riconducibili alle sole azioni messe in campo dall'Inps), in un bacino complessivo di 120.738 aziende irregolari sul totale di quelle verificate. Lo si legge nel rapporto dell'Ispettorato nazionale del lavoro sull'attività di controllo svolta nel 2016; il dossier è stato presentato, nella sede del ministero del welfare dal titolare Giuliano Poletti e dai direttori centrali dell'Ispettorato e della vigilanza Paolo Pennesi e Danilo Papa.

Il numero dei lavoratori irregolari su cui è stato sollevato il velo in occasione delle verifiche ispettive effettuate unicamente dal personale in servizio nelle strutture territoriali del dicastero è risultato essere in significativo aumento al confronto col 2015, con 88.865 occupati non in linea con le norme accertati (a fronte di 78.298 nel 2015, con un progresso del 13,5%), fra i quali è stata scoperta una percentuale di oltre il 48% di unità adoperate «in nero»; l'Inail ha controllato 20.876 aziende (18.284 trovate irregolari) e, nel complesso, gli ispettori impiegati sono stati poco più di 2.800 per il ministero, quasi 1.300 per l'Inps e 300 per l'Inail (la valorizzazione del personale avviata, ha assicurato Poletti, «proseguirà nel 2017»).

Milleproroghe: in G.U. la legge di conversione

E' approdato in Gazzetta Ufficiale la legge n. 19 del 27 febbraio 2017, di conversione del decreto Milleproroghe. Confermate le novità in materia di spesometro, di coordinamento tra le nuove norme sul bilancio e le disposizioni fiscali, DIS-COLL, obblighi INTRASTAT, lotteria degli scontrini, SISTRI. La legge entra in vigore dal 1° marzo 2017.

È stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la legge n. 19 del 2017, di conversione del D.L. n. 244/2016 - **decreto Milleproroghe 2017**. Molte le novità introdotte nel testo nel corso dell'*iter* di conversione in legge.

Per quanto riguarda il **fisco**, la principale novità riguarda lo **spesometro**: per il primo anno di applicazione la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute è effettuata su base semestrale. Il termine per la comunicazione analitica dei dati delle fatture relative al primo semestre è prorogato dal 25 luglio al 16 settembre 2017. Per la comunicazione relativa al secondo semestre si prevede il termine del mese di febbraio 2018.

Per quanto riguarda l'adempimento relativo alla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, rimangono ferme le scadenze trimestrali, previste dalla norma vigente.

Abrogata la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai **beni concessi in godimento a soci o familiari** dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento. Proroghe per l'avvio dell'applicazione sperimentale della **lotteria nazionale** legata agli **scontrini**, per la detraibilità, ai fini IRPEF, del 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA in relazione all'acquisto di immobili abitativi di classe energetica A o B, per l'invio dei modelli **INTRA-2**.

Bilancio

Il decreto Milleproroghe estende le modalità di determinazione del reddito previste per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS anche alle imprese che redigono il bilancio sulla base dei nuovi principi contabili nazionali redatti dall'OIC.

Viene introdotto il principio di **derivazione rafforzata**, già operante nei confronti dei soggetti IAS Adopter, in base al quale assumono valore fiscale i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rinnovati principi contabili.

Coerentemente con le modifiche apportate dalle norme, viene **prorogato di 15 giorni** il termine per la **presentazione delle dichiarazioni dei redditi** e delle **dichiarazioni IRAP** in favore delle imprese interessate dalle novità contabili, con riferimento al periodo di imposta nel quale vanno dichiarati i componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Spesometro e IVA: scadenze fiscali del 2017 e 2018

È terminato l'iter di conversione in legge del Decreto **Milleproroghe 2017** (Legge n. 244/2016), approvato in via definitiva, che va a modificare i termini trimestrali dello **Spesometro** previsti dal D.L. 193/2016. L'articolo 14-ter (Misure per il recupero dell'evasione) del Ddl di conversione del D.L. 244/2016 dispone infatti che il termine per la comunicazione analitica dei dati delle fatture relative al primo semestre è prorogato dal 25 luglio al **16 settembre 2017** (ovvero il 18 settembre, cadendo il 16 di sabato). Per la comunicazione relativa al secondo semestre si prevede il termine del mese di **febbraio 2018**.

Con riferimento al **vecchio Spesometro** annuale, per il 2016 l'adempimento va effettuato entro il **10 aprile 2017** dai contribuenti IVA mensili e entro il **20 aprile 2017** per quelli trimestrali. Dal 2018 lo Spesometro diventerà trimestrale. Per quanto riguarda l'adempimento relativo alla comunicazione dei dati delle **liquidazioni periodiche IVA** (ai sensi dell'articolo 21-bis del D.L. n. 78 del 2010) le scadenze restano trimestrali: la prima scadenza resta fissata al **31 maggio 2017** per il primo trimestre. Viene invece abolita la Comunicazione annuale Dati IVA, sostituita dalla presentazione della **Dichiarazione IVA 2016**, da effettuarsi entro il **28 febbraio 2017** (30 aprile dal 2018).

Si riassumono le scadenze fiscali IVA, come modificate dal Milleproroghe.

Anno 2017

- **28 febbraio:** Dichiarazione annuale IVA relativa al 2016;
- **10/20 aprile:** Spesometro relativo al 2016 (mensili/trimestrali);
- **31 maggio:** Comunicazione liquidazioni IVA I trimestre 2017;
- **18 settembre:** 1° Spesometro 2017, comunicazione fatture I semestre 2017;
- **18 settembre:** Comunicazione liquidazioni IVA II trimestre 2017;
- **30 novembre:** Comunicazione liquidazioni IVA III trimestre 2017;

Anno 2018

- **28 febbraio:** Comunicazione liquidazioni IV trimestre 2017 e Spesometro 2017 (Comunicazione fatture II semestre 2017);
- **30 aprile:** Dichiarazione annuale IVA relativa al 2017.

ACE: come cambia il calcolo del rendimento nozionale

Cambiano le modalità di calcolo del rendimento nozionale del capitale ai fini dell'ACE - Aiuto alla crescita economica - per le imprese individuali e le società di persone. Si tratta di una delle novità introdotte dalla legge di Bilancio per il 2017: si passa, infatti, dal sistema di calcolo che assumeva, quale unica entità rilevante, il patrimonio netto civilistico ad una modalità di determinazione della base ACE simile a quella dei soggetti IRES. Con la conseguenza che il tasso di rendimento nozionale va applicato sulla differenza tra incrementi e decrementi patrimoniali.

La legge di Bilancio 2017 ha modificato la disciplina sull'**aiuto alla crescita economica (ACE)**. Sono cambiate, già dal **periodo d'imposta 2016**, le regole per il **calcolo dell'agevolazione**, soprattutto per le imprese individuali e le società di persone.

In pratica, per questi contribuenti in contabilità ordinaria, la disciplina diventa simile a quella prevista per i soggetti IRES, con la conseguenza che il tasso di rendimento nozionale (stabilito nella misura del 4,75% per il periodo d'imposta 2016) non va più applicato sull'intero patrimonio netto alla fine del periodo d'imposta, bensì sulla **differenza** tra incrementi e decrementi patrimoniali.

ACE per imprese individuali e società di persone

L'agevolazione è stata prevista, innanzitutto, le **società** e gli **enti IRES**, fiscalmente residenti - art. 73, comma 1, lettere a) e b), TUIR. Però, essa si applica

anche al **reddito d'impresa di persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice** in regime di contabilità ordinaria.

Per questi ultimi soggetti, il D.M. 14 marzo 2012 ha previsto che, ai fini del calcolo dell'agevolazione, si assume il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio anziché la variazione in aumento del capitale proprio, che rileva invece per gli altri soggetti.

Tale decreto, tuttavia, trova applicazione sino al 31 dicembre 2015, in quanto dal 2016, per le persone fisiche e le società di persone valgono le regole generali previste per tutti gli altri soggetti.

Nuove modalità di calcolo

Il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale appositamente individuata alla **variazione in aumento** del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Con le modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2017, con effetto già dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, è stato disposto che dall'ottavo periodo d'imposta l'**aliquota percentuale** per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è fissata al **2,7%**.

In via transitoria, l'aliquota è stabilita nelle seguenti percentuali:

- 3% dal 2011 al 2013;
- 4% per il periodo di imposta 2014;
- 4,50% per il periodo 2015;
- 4,75% per il periodo 2016;
- 2,3% per il periodo 2017.

A titolo di cronaca, si ricorda che la norma, nella **versione originaria**, prevedeva che dal quarto periodo di imposta l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio era determinata con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili di ulteriori tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio. In via transitoria, per il primo triennio di applicazione, l'aliquota è fissata al 3%.

Successivamente, con le modifiche apportate dalla **legge di Stabilità 2014**, si era incrementato in via progressiva il rendimento nozionale dal suddetto 3% al:

- 4% per il periodo di imposta 2014;
- 4,50% per il periodo 2015;
- 4,75% dal 2016.

Inoltre, era stato previsto che i soggetti che beneficiano della deduzione ACE determinavano l'acconto delle imposte sui redditi dovute per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e al 31 dicembre 2015 utilizzando l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del capitale proprio relativa al periodo d'imposta precedente.

Tornando alla **disciplina attuale**, la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi.

Il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio. Rilevano come **variazioni in aumento** i conferimenti in denaro nonché gli utili accantonati a riserva ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili; come **variazioni in diminuzione**:

- le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;
- gli acquisti di partecipazioni in società controllate;
- gli acquisti di aziende o di rami di aziende.

Gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento; quelli derivanti dall'accantonamento di utili a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate. I decrementi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

Con un'altra modifica introdotta dalla **legge di Bilancio 2017**, è stato disposto che per i soggetti diversi dalle **banche** e dalle imprese di **assicurazione**, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, la variazione in aumento del capitale proprio non ha 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.

Per le **aziende** e le **società di nuova costituzione** si considera incremento tutto il patrimonio conferito.

Inoltre, sempre in base alle novità apportate dalla legge di Bilancio 2017, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015, per le persone fisiche e le società di persone, rileva, come incremento di capitale proprio, anche la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

Si tratta di una norma che agevola il calcolo per i predetti soggetti, poiché evita agli stessi di dover ricostruire tutte le movimentazioni intervenute tra il 2010 (che costituisce il patrimonio netto di partenza per i soggetti IRES) e il 31 dicembre 2015. Infatti, la differenza positiva tra le due entità di patrimonio costituisce per presunzione normativa il primo incremento agevolabile, cui sommare quelli intervenuti successivamente a partire dal periodo d'imposta 2016.

Da segnalare, infine, che la **determinazione dell'acconto** dovuto ai fini IRES relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 è effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni introdotte dalla Legge di bilancio 2017.

Registri IVA, stampa e conservazione sostitutiva: nuovi termini

L'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94 dispone che la stampa su carta dei registri tenuti con sistemi meccanografici e la conclusione del processo di conservazione sostitutiva dei documenti conservati elettronicamente (art. 3 co. 3 del DM 17.6.2014) deve concludersi entro tre mesi dal termine di presentazione delle dichiarazioni annuali. Ordinariamente, quindi, il termine scade il 30.12 di ogni anno. Per il 2017, tuttavia, occorre considerare che:

- l'anticipo al 28.2.2017 dell'invio della dichiarazione IVA relativa al 2016 comporta anche l'anticipazione al 28.5.2017 della stampa o della conservazione sostitutiva dei registri IVA relativi al 2016, oltre che dell'archiviazione elettronica delle fatture elettroniche emesse nel 2016;
- la proroga di 15 giorni dei modelli REDDITI SC 2017 per alcuni soggetti IRES comporta il differimento al 15.1.2018 della stampa o della conservazione sostitutiva del libro giornale, del libro degli inventari, ecc.

Classificazione sismica degli edifici: DM

È in vigore da oggi, 1.3.2017, il DM che fissa le linee guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni e le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati.

Il provvedimento normativo rende operative le norme in materia di "sisma bonus", previsti dall'art. 1 co. 2 e 3 della L. 232/2016.

Infatti, a seguito delle novità introdotte dalla legge di Bilancio 2017, nel caso in cui gli interventi antisismici di cui alla lett. i) dell'art. 16-bis co. 1 del TUIR:

- posseggano le procedure autorizzatorie iniziate dopo l'1.1.2017,
- riguardino edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) e nella zona sismica 3, di cui all'OPCM 20.3.2003 n. 3274,
- si riferiscano a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, la detrazione IRPEF/IRES:
- spetta nella misura del 50%;
- per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021;
- fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 96.000,00 euro per unità immobiliare per ciascun anno;
- è ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Dall'1.1.2017, rientrano tra le spese detraibili anche quelle effettuate per la classificazione e verifica sismica degli immobili.

Le nuove norme, inoltre, aumentano la detrazione IRPEF/IRES:

- al 70%, nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;

- all'80%, nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori.

Amministratori società, cambio gestione INPS

Con la sentenza n. 1545/2017, la Corte di Cassazione cambia la **qualificazione giuridica** dell'attività di **amministratore di società, o consigliere**.

Diversamente dalle precedenti interpretazioni della Suprema Corte, con l'ultima sentenza i giudici hanno ritenuto, tenendo conto delle evoluzioni che la disciplina societaria ha subito negli ultimi anni, che quello che lega società ed amministratore sia un rapporto societario e non di lavoro subordinato o parasubordinato.

Ne consegue che gli amministratori di società dovranno iscriversi alla **Gestione artigiani e commercianti dell'INPS** e non più alla Gestione separata, con aliquota contributiva al **23,64%** nel luogo del 32%, ma con minimale contributivo per i redditi inferiori a €15000 di €3670. Obbligo che però scatta solo nel caso in cui l'amministratore o consigliere della società non sia già iscritto ad altra forma di previdenza obbligatoria.

Non solo:

in caso di controversie tra le parti del **Tribunale** di competenza passa da quello del lavoro a quello **delle imprese**;

il **compenso** dell'amministratore di società sarà **pignorabile** anche oltre i limiti previsti per il lavoro dipendente;

viene meno la **doppia contribuzione** nel caso in cui il socio amministratore versi già contributi previdenziali alla gestione commercianti in qualità di socio della società.

Si precisa che tuttavia sulla questione l'**INPS** non si è ancora pronunciato dunque per sapere se effettivamente le interpretazioni della Corte Costituzionale porteranno alle conseguenze sopra illustrate bisognerà attendere che l'istituto di previdenza nazionale prenda posizione in merito.

Fisco-bilanci, ora chiarimenti in tempi rapidi sulla competenza

Molti punti ancora da chiarire nel raccordo fisco bilanci dopo la legge di conversione del Milleproroghe. Le peculiarità "tecnica" di alcune questioni – dal criterio di competenza fiscale all'impatto sull'Ace dei nuovi movimenti di patrimonio netto – richiederebbe, come già fu fatto per le imprese Ias adopter, l'emanazione di tempestive e complete disposizioni di attuazione, oltre che di un vademecum di istruzioni per l'uso da parte dell'agenzia delle Entrate. Lo slittamento a metà ottobre del termine per l'invio delle dichiarazioni non è infatti sufficiente, dovendo le imprese effettuare i calcoli definitivi già a fine giugno per il versamento del saldo 2016.

Derivazione rafforzata

Un primo aspetto riguarda il principio di derivazione rafforzata (**articolo 83, comma 1, del Tuir**) secondo cui i criteri contabili di classificazione, qualificazione e imputazione temporale valgono in sede fiscale anche in deroga alle specifiche regole del del Tuir. Un punto da chiarire, in materia di imputazione a periodo, è costituito dal possibile impatto della derivazione rafforzata sui commi 1 e 2 dell'articolo 109 del del Tuir. Queste due disposizioni, che da un lato stabiliscono i corollari di certezza e determinabilità oggettiva per la competenza fiscale, e dall'altro individuano specifici criteri per i componenti reddituali derivanti da operazioni "standard" (cessioni e prestazioni), sono state interamente disapplicate per i bilanci Ias/Ifrs, proprio in forza della derivazione rafforzata, dal Dm 48/2009. Deve ora essere chiarito se una analoga disapplicazione valga, o meno, anche per le altre imprese, tenendo conto che il nuovo articolo 83, comma 1-bis del del Tuir, aggiunto dall'articolo 13-bis del Milleproroghe, si limita a stabilire (in modo a dir poco frettoloso, per un tema così delicato e complesso) che le regole di tale decreto sono applicabili alle società che adottano gli Oic, «in quanto compatibili».

La questione più rilevante riguarda la certezza e la determinabilità, dato che per la competenza "standard" le regole contabili dell'Oic 12 (a differenza di quelle degli Ias) sono in genere coincidenti con quelle dell'articolo 109, comma 2.

Per molte altre operazioni (diverse, cioè, dalle cessioni o dalle prestazioni: si pensi a oneri o proventi derivanti da indennizzi, contributi, rimborsi assicurativi, eccetera), ciò che governa l'imputazione temporale in sede fiscale sono proprio i corollari di

certezza e determinabilità, il che genera diversi dubbi applicativi sulla affermata prevalenza della norma civilistico-contabile.

Deve ad esempio, essere chiarito se, d'ora in poi, gli oneri imputati al conto economico a seguito di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio (come da Oic 29) sono già fiscalmente deducibili o se ancora si deve attendere il periodo di imposta successivo. Si pensi a una sentenza o a una transazione intervenuta a febbraio 2017 che definisce un contenzioso in essere al 31 novembre 2016. Il costo rilevato nel bilancio 2016 presenta i requisiti di competenza civilistica, ma, per rispettare la regola di determinabilità oggettiva entro fine anno, si dovrebbe rinviare la deduzione fiscale all'esercizio seguente. Qualora però, anche per i soggetti non-Ias, il comma 1 dell'articolo 109 (certezza e determinabilità) fosse disapplicato, la deduzione di questo onere sarebbe immediata.

La correlazione

Problemi analoghi riguardano le ricadute fiscali della regola civilistica di correlazione, in presenza, ad esempio, di ricavi rilevati in via anticipata rispetto ai corrispondenti costi come nel caso degli oneri di ritombamento delle cave (da imputare durante l'escavazione) o dei costi di opere di urbanizzazione future su lotti di terreni già venduti (da imputare al momento del rogito di vendita anche se non ancora eseguite). In passato il fisco ha riconosciuto la valenza di questa regola anche per il reddito di impresa richiedendo però, per l'anticipata deduzione del costo (rispetto al momento di sostenimento in base all'articolo 109 comma 2), la sussistenza della determinabilità oggettiva. L'articolo 13-bis del DL 244/2016 modifica o no questo consolidato orientamento?

Restando in ambito di imputazione a periodo, la valenza fiscale della qualificazione civilistica delle operazioni fa sì che i contratti di lease back debbano essere valutati unitariamente anche per la determinazione del reddito di impresa e che dunque la plusvalenza sia da tassare per la durata del leasing di ritorno, quando cioè viene iscritta nel conto economico. Anche questo aspetto richiederebbe una tempestiva conferma delle Entrate.

Ace e movimenti di riserve di utili

Dubbi rilevanti, tutti risolvibili da un intervento interpretativo delle Entrate, riguardano anche l'Ace e i movimenti di riserve di utili generati, non già di tradizionale accantonamento dell'utile deliberato dai soci, ma da "pre-imputazioni" in sede di chiusura di bilancio. Ad esempio ci si chiede se quelle sopravvenienze (attive o passive) che in bilancio si imputano nel patrimonio netto (in aumento o in diminuzione degli utili esercizi precedenti) anziché nel conto economico, comportino o meno corrispondenti variazioni nella base Ace.

Per i derivati una staffetta a «ostacoli»

Regime fiscale transitorio al test delle nuove regole contabili. L'articolo 13-bis del decreto legge n. 244 del 2016 (cosiddetto Milleproroghe) introduce, tra l'altro, una disciplina tributaria relativa alla prima applicazione delle novità di bilancio 2016. In linea generale, tale disciplina adotta il principio di neutralità per le operazioni pregresse; in sostanza, per le operazioni ancora in corso al 1 gennaio 2016 - caratterizzate da una nuova qualificazione, imputazione temporale e classificazione - si continua ad applicare la disciplina fiscale del regime contabile originario.

Il regime di neutralità

Il regime di neutralità caratterizza anche le ipotesi di ripristino di costi già transitati a conto economico e di cancellazione di costi non più capitalizzabili. Le fattispecie sono fiscalmente irrilevanti e per i costi non più capitalizzabili opera la deducibilità sulla base dei criteri applicabili agli esercizi precedenti.

Il regime di neutralità della fase transitoria determina la necessità di gestire un doppio binario ai fini Ires e Irap per il quale, a differenza di quanto previsto nel passato per i soggetti Ias adopter, non è stata prevista la possibilità di optare per una norma di riallineamento. In tal caso, quindi, non può operare il principio di derivazione rafforzata.

La disciplina fiscale transitoria così delineata, introdotta dal decreto Milleproroghe, è derogata per gli strumenti finanziari derivati stipulati in passato.

Derivati di copertura

Occorre distinguere tra derivati di copertura e derivati speculativi. Per quanto riguarda i primi, non viene previsto alcun regime transitorio e quindi trova

comunque applicazione il cosiddetto principio di simmetria di cui al comma 4 dell'articolo 112 del Tuir. In altre parole, sia che il derivato fosse iscritto in bilanci precedenti sia che non lo fosse, al 31 dicembre 2016 i componenti reddituali imputati al conto economico assumono rilevanza fiscale in base al regime tributario delle componenti da valutazione e da realizzo relative al sottostante.

Derivati speculativi

Per quanto riguarda i derivati speculativi, invece, le nuove norme introducono un regime speciale che distingue tra derivati già iscritti e derivati non iscritti nei bilanci precedenti. Per questi ultimi, iscritti per la prima volta nel 2016, le componenti da valutazione non rilevano fiscalmente; la rilevanza si avrà solo al momento del realizzo. L'irrilevanza riguarda sia la valutazione di prima iscrizione, sia le componenti da valutazione che emergono nel corso dell'esercizio. La previsione è quanto mai opportuna in quanto, in assenza della stessa, componenti positivi e negativi di natura valutativa maturati negli esercizi precedenti avrebbero avuto un impatto sul solo esercizio 2016.

In relazione ai derivati speculativi stipulati in passato ma già iscritti nel bilancio 2015 continua ad applicarsi il regime previgente sancito dall'articolo 112 del Tuir, ivi incluso il comma 3 che prevedeva una limitazione forfetaria alla deducibilità.

Il «nodo»

Il dubbio più rilevante riguarda la fattispecie dei derivati di copertura già iscritti come tali nel 2015 e che vengono iscritti per la prima volta nel 2016 come derivati speculativi. Può accadere, ad esempio, che in base alle nuove regole contabili introdotte venga modificata la natura del derivato.

Non è chiaro se, in questo caso, possa applicarsi, come potrebbe desumersi dal mero dato letterale della norma, la regola dell'irrilevanza fiscale delle componenti da valutazione sino al momento del realizzo, prevista per i derivati speculativi iscritti per la prima volta.

Regime fiscale opzionale per i piani individuali di risparmio

A partire dall'1.1.2017, per le attività finanziarie comprese in Piani di Investimento Individuale (c.d. "PIR") è prevista l'esenzione da imposizione (art. 1 co. 100 - 114 della L. 11.12.2016 n. 232):

- per i redditi di capitale (art. 44 del TUIR);
- per i redditi diversi di natura finanziaria (art. 67 co. 1 lett. c-bis) - lett. c-quinquies del TUIR).

I PIR devono derivare dagli investimenti effettuati:

- da persone fisiche residenti in Italia;
- al di fuori dello svolgimento di attività di impresa.

Al riguardo, si osserva che:

- i PIR non devono essere necessariamente investiti in azioni, ma possono comprendere anche altri strumenti finanziari rientranti tra gli "investimenti qualificati";
- non ci sono limiti di età alla sottoscrizione del PIR;
- il limite di concentrazione (non più del 10% investito nello stesso emittente) non deve essere superato per i due terzi dell'anno e, a questi fini, conti correnti e depositi sono considerati come autonomi investimenti;
- nel caso di investimento in un fondo comune "PIR compliant", l'holding period di 5 anni deve essere verificato sull'investimento del fondo e non sul suo contenuto.

Riciclaggio: frode informatica

La Corte di Cassazione, nella sentenza 1.3.2017 n. 10060, ha precisato che la fattispecie di riciclaggio (art. 648-bis c.p.) concorre con quella di frode informatica o "phishing" (art. 640-ter c.p.) quando i comportamenti volti ad ostacolare la provenienza delittuosa dei beni, propria del riciclaggio, si pongono in una fase successiva alla consumazione della frode informatica.

In particolare, il "phishing" è la truffa informatica effettuata inviando una mail con il logo contraffatto di una banca o di una società di commercio online, in cui si invita il destinatario a fornire dati riservati come il numero della carta di credito o la password di accesso al servizio di home banking, spiegando la richiesta con ragioni di ordine tecnico. Figure essenziali sono allora l'hacker che si procura i dati, il

collaboratore "prestaconto" che mette a disposizione un conto corrente per accreditare le somme e il destinatario finale delle somme spedite dal cliente "prestaconto".

Nella specie, l'imputato aveva svolto il ruolo di "prestaconto", ma in un'epoca successiva alla commissione dei fatti di "phishing" aveva altresì introdotto ulteriori passaggi necessari al fine di far perdere le tracce del denaro (prelievi di contanti, ricariche di carte di credito e ricariche telefoniche), realizzando in tal modo gli elementi costitutivi del riciclaggio.

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

Contenuto della Nota integrativa: ricavi e costi di entità eccezionale

A partire dal bilancio 2016, nella Nota integrativa devono essere indicati "l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali" (art. 2427 co. 1 n. 13 c.c.).

Anche se tale novità è contestuale all'eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico, la tipologia di informazioni che devono essere indicate nella Nota è più ampia e non coincide con i proventi e oneri straordinari precedentemente iscritti in Conto economico. Mentre la sezione straordinaria del Conto economico includeva i proventi e gli oneri la cui fonte era estranea all'attività ordinaria della società, il concetto di eccezionalità richiamato dal codice civile è più ampio e prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività straordinaria; infatti, un fatto può essere "eccezionale" e appartenere allo stesso tempo all'attività ordinaria. Al riguardo, gli Autori segnalano, ad esempio, i componenti di reddito non ripetibili nel tempo: la loro indicazione nella Nota integrativa consentirebbe, quindi, di individuare una sorta di "reddito normalizzato", ovvero il reddito che ci si può aspettare che la società sarà in grado di ottenere nei successivi esercizi.

Avviamento e nuovo OIC 24

Ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 6 c.c. (così come modificato dal D.Lgs. 139/2015), l'avviamento deve essere ammortizzato in funzione della sua vita utile. Soltanto nei casi eccezionali in cui la vita utile non possa essere determinata attendibilmente, l'avviamento è ammortizzato entro un periodo non superiore a 10 anni.

La modifica in esame può essere applicata prospetticamente, ovvero limitatamente agli avviamenti che hanno avuto origine nel corso del 2016.

A tal proposito, il documento OIC 24 prevede che la vita utile debba essere stimata "in sede di rilevazione iniziale dell'avviamento" e che non possa "essere modificata negli esercizi successivi".

Sul piano operativo, occorre tenere in considerazione "le informazioni disponibili per stimare il periodo entro il quale è probabile che si manifesteranno i benefici economici connessi con l'avviamento".

I punti di riferimento proposti dall'OIC 24 sono i seguenti:

- il periodo di tempo entro il quale la società si attende ragionevolmente di godere dei benefici economici addizionali legati alle prospettive reddituali favorevoli della società oggetto di aggregazione;
- il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare l'investimento effettuato sulla base di quanto previsto formalmente dall'organo decisionale della società (c.d. payback period);
- la media ponderata delle vite utili delle principali attività acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale.

L'ammortamento segue la vita utile

Il DL 244/2016 (conv. L. 19/2017) modifica, tra l'altro, l'art. 112 del TUIR, in riferimento al trattamento fiscale degli strumenti finanziari derivati.

Le novità esplicano efficacia con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015 (2016 per i soggetti "solari").

Il DL 244/2016 prevede, poi, un regime transitorio per i derivati speculativi, in base al quale:

- la valutazione degli strumenti in essere nell'esercizio in corso al 31.12.2015, ma non iscritti nel relativo bilancio, assume rilievo ai fini della determinazione del reddito al momento del realizzo;

- per la valutazione degli strumenti, già iscritti in bilancio nell'esercizio in corso al 31.12.2015, si applica il previgente art. 112 del TUIR.

Inoltre, nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili nazionali aggiornati ai sensi del D.Lgs. 139/2015:

- l'imputazione di componenti a patrimonio è assimilata all'imputazione a Conto economico;

- le rettifiche dell'attivo patrimoniale e l'eliminazione di passività e fondi di accantonamento già dedotti derivanti dalla prima adozione dei nuovi OIC non rilevano ai fini della determinazione del reddito.

Ad avviso dell'Autore, potrebbero sorgere dubbi in relazione ai derivati di copertura, già iscritti come tali nel bilancio 2015, rilevati per la prima volta nel 2016 come derivati speculativi.

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

Registri contabili nel settore vitivinicolo

L'Agenzia per l'erogazione in agricoltura (AGEA), con la circ. 1.3.2017 n. 18162, ha definito le modalità operative per il rilascio delle autorizzazioni per nuovi impianti, per i reimpianti viticoli e per la costituzione e l'aggiornamento del Registro informatico pubblico delle autorizzazioni per gli impianti viticoli, conformemente al regolamento 1308/2013/UE e alle disposizioni nazionali di attuazione contenute nel DM 15.12.2015 n. 12272 e nel DM 30.1.2017 n. 527.

In merito agli adempimenti relativi al fascicolo aziendale, viene precisato che la costituzione del fascicolo è obbligatoria nel caso in cui il soggetto presenti domanda/dichiarazione per la prima volta; se invece il fascicolo aziendale risulta già costituito, i produttori, a fronte di modifiche rispetto a quanto già risultante nel fascicolo, sono tenuti ad apportare preventivamente le necessarie variazioni al medesimo fascicolo, ai fini dell'aggiornamento e della coerenza con le domande/dichiarazioni rese.

Metodiche e criteri di valutazione

Nelle fasi preliminari del processo di valutazione l'esperto deve analizzare alcune caratteristiche peculiari dell'entità aziendale che possono influenzare la scelta della metodica e dei criteri di stima. In tale ambito assume particolare rilevanza esplicitare i presupposti della valutazione, quali la continuità della gestione o la liquidazione, e l'esperto deve verificare se sussistono le condizioni affinché il complesso di beni, risorse umane e rapporti giuridici da valutare possa essere considerato un'azienda o un suo ramo. Altra attività propedeutica alla valutazione è rappresentata dalla verifica di eventuali surplus o redundant asset in quanto gli stessi andranno stimati separatamente, utilizzando criteri appropriati.

Ruoli formati dalle Casse di previdenza professionali

Come noto entro il 31.03.2017 occorre presentare, per mail o presso gli sportelli, la comunicazione di adesione alla rottamazione dei ruoli, che comporta lo stralcio di sanzioni amministrative e interessi di mora.

Per come è formulata la norma, non dovrebbero esservi dubbi sul fatto che tra gli importi da definire siano compresi i ruoli formati dalle Casse di previdenza professionali, come la Cassa forense o la Cassa dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili.

Ciò, comunque, ha suscitato varie polemiche, in ragione dell'autonomia delle Casse professionali private; l'esclusione di detti ruoli, però, può avvenire solo a seguito di sentenza della Corte Costituzionale, su ordinanza di rimessione del giudice, adito dal debitore a seguito del diniego di ammissione alla sanatoria.

Società non residenti: ammissione al consolidato tramite stabile organizzazione in Italia

Con l'introduzione del D.Lgs. 147/2015, è stata prevista la possibilità di includere nel consolidato nazionale - in qualità di consolidate - le stabili organizzazioni di soggetti residenti in Stati UE ovvero in Stati SEE, eliminando l'obbligo di inclusione nel patrimonio della stabile organizzazione consolidante delle partecipazioni nelle società da consolidare (cfr. art. 117 co. 2 del TUIR).

In merito a questa disposizione, la ris. Agenzia delle Entrate 2.3.2017 n. 25 ha chiarito che il trasferimento di una partecipazione di controllo dal patrimonio della stabile organizzazione al patrimonio della casa madre estera residente UE:

- non interrompe il regime del consolidato fiscale nazionale in essere tra la stabile organizzazione italiana e la controllante residente;
- e ciò vale anche se detto consolidato è iniziato prima dell'entrata in vigore del citato DLgs. 147/2015.

Inoltre, non verificandosi una causa di interruzione del consolidato fiscale in essere e non essendovi alcun mutamento del perimetro di consolidamento, non sussiste l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 13 co. 10 del DM 9.6.2004, il trasferimento della partecipazione totalitaria dalla stabile organizzazione alla casa madre.

Principio di derivazione rafforzata

Dalla lettura combinata dell'art. 83 co. 1 e 1-bis del TUIR (così come modificato dal DL 244/2016, conv. L. 19/2017) e del DM 1.4.2009 n. 4 si desume che, per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese:

- si applica il principio di derivazione rafforzata. Conseguentemente, devono intendersi non applicabili a tali soggetti le regole di competenza fiscale di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e determinabilità dei componenti reddituali e alle risultanze giuridico-formali;
- relativamente al periodo d'imposta nel quale vanno dichiarati i componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015, il termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi ed IRAP è prorogato di 15 giorni. Per contro, per i soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile e che rientrano nella definizione di micro impresa, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza fiscale occorre applicare le disposizioni contenute nell'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR e il termine per la presentazione della dichiarazione non è prorogato. Alcuni dubbi sorgono per le società di persone in contabilità ordinaria (non interamente partecipate da società di capitali), in relazione alle quali non sembrerebbero applicabili la derivazione rafforzata, né la proroga del termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2016.

Presentazione del modello per la dichiarazione Tobin Tax: proroga

Con il provvedimento 2.3.2017 n. 42770, l'Agenzia delle Entrate ha disposto il differimento al prossimo 31 maggio del termine per presentare la dichiarazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie, relativa all'anno 2016 (ex art. 1 co. 491 - 500 della L. 24.1.2012 n. 228 e DM 21.2.2013).

In deroga al precedente provv. 18.7.2013, in base al quale la dichiarazione delle operazioni soggette alla "Tobin tax", relativa all'anno solare precedente, deve essere presentata all'Agenzia entro il 31 marzo di ciascun anno esclusivamente in via telematica, il provvedimento 42770/2017 stabilisce la proroga di due mesi. L'Agenzia ha, inoltre, modificato le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello FTT per la dichiarazione dell'imposta, al fine di rendere facoltativa, con riferimento all'anno 2016, la compilazione di alcuni righe del modello.

Costo ammortizzato: applicazione ai finanziamenti infragruppo

Ai sensi dell'art. 2426 c.c. (riformato dal DLgs. 139/2015), crediti, debiti e titoli devono essere rilevati dai soggetti non IAS adopter secondo il criterio del costo ammortizzato disciplinato dai documenti OIC 15, 19 e 20.

In merito, si osserva che:

- il criterio del costo ammortizzato si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dall'1.1.2016;
- le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese (artt. 2435-bis e 2435-ter c.c.) hanno la facoltà di applicare il criterio del valore nominale per i debiti, il valore di presumibile realizzo per i crediti ed il costo di acquisto per i titoli;

- salvo diversa opzione, il criterio del costo ammortizzato si utilizza per le poste sorte nell'esercizio di prima applicazione;
- detto criterio può non essere applicato con riferimento ai crediti/debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi oppure per poste di durata superiore laddove i costi di transazione e ogni altro differenziale tra valore iniziale e valore a scadenza siano di scarso rilievo ed il tasso di interesse desumibile da contratto non differisca significativamente da quello di mercato.

Gli Autori osservano che tali principi potrebbero avere effetti significativi sui prestiti infruttiferi erogati dalla capogruppo con una durata superiore ai 12 mesi.

Inoltre, con l'approvazione del DL 244/2016 (conv. L. 19/2017), è stato modificato il principio di derivazione disciplinato dall'art. 83 del TUIR. A decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015, quindi, l'emersione a Conto economico della componente finanziaria potrebbe assumere rilievo ai fini del regime di limitata deducibilità degli interessi passivi di cui all'art. 96 del TUIR.

Azioni proprie: disciplina contabile e fiscale

Per effetto delle novità apportate dal DLgs. 139/2015:

- l'acquisto di azioni proprie non comporta più l'iscrizione delle stesse nell'attivo, ma la riduzione diretta del patrimonio netto, da attuare con la costituzione di una riserva negativa alla voce A.X del passivo;
- all'atto dell'acquisizione una parte delle riserve corrispondente alla riserva negativa deve essere assoggettata ad un regime di indisponibilità assoluta (tali riserve non sono, quindi, disponibili neanche per la copertura delle perdite);
- la cessione delle azioni proprie determina l'annullamento della riserva negativa e lo "svincolo" delle riserve a suo tempo rese indisponibili (l'eventuale differenza positiva o negativa tra il corrispettivo di cessione e il costo delle azioni va ad incremento o a decremento del patrimonio netto).

Le azioni proprie iscritte nel bilancio al 31.12.2015 devono essere stornate dall'attivo, costituendo nel passivo la riserva negativa.

La qualificazione contabile dell'acquisto e della successiva cessione delle azioni proprie come un evento privo di rilevanza reddituale esplica efficacia anche sotto il profilo fiscale, per effetto del principio di derivazione rafforzata previsto dal "nuovo" art. 83 del TUIR; le cessioni delle azioni non producono, quindi, plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti.

Costi per collaboratori coordinati e continuativi: individuazione dell'esercizio di competenza

Nell'ambito degli accertamenti realizzati dall'Agenzia delle Entrate, accade frequentemente che gli uffici riprendano a tassazione i costi relativi ai collaboratori coordinati e continuativi per difetto di competenza.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, gli emolumenti corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi dovrebbero essere scomputati dal reddito d'impresa soltanto alla fine del progetto e, dunque, al conseguimento dell'obiettivo.

Tuttavia il contribuente può provare a dimostrare il rispetto del principio di competenza fiscale, facendo leva sulla suddivisione del progetto in specifici programmi di lavoro o fasi di essi. È possibile sottolineare che, sulla base del contratto, il collaboratore ha concluso le diverse fasi del programma nel periodo d'imposta accertato.

Il lavoro a progetto rappresenta, infatti, un programma complesso e articolato. Non costituisce, dunque, un'unica prestazione (unitaria e inscindibile), ma una serie di "frazioni" di servizio autonome.

Commette riciclaggio chi reinveste il frutto dell'illecito di un congiunto

Commettono reato di **riciclaggio** il **rappresentante legale** e il **socio** della società che fanno **transitare temporaneamente nella contabilità**, come finanziamento soci non oneroso, le **somme** provenienti da **delitti commessi da un congiunto**. A precisarlo è la **Corte di cassazione**, sezione II penale, con la sentenza n. 11491 depositata in data 09.03.2017.

I soci e rappresentanti legali di alcune società erano condannati in primo e in secondo grado per il delitto di riciclaggio (articolo 648-bis del Cod.Pen.). Secondo

l'accusa, gli imputati, senza aver partecipato al reato di sottrazione e illecita commercializzazione di idrocarburi commesso da un congiunto (definito nell'ambito di altro procedimento), avevano utilizzato i proventi di tali illeciti nelle attività economiche delle società loro riconducibili facendo temporaneamente transitare dette somme nella contabilità sociale a titolo di finanziamento soci non oneroso. Le medesime somme erano poi recuperate con prelevamenti: gli imputati così, secondo l'accusa, avevano ripulito i proventi dell'attività illecita del congiunto e ostacolato l'identificazione della provenienza delittuosa del denaro utilizzato.

I giudici di merito, dopo aver quantificato le somme conseguite alla commercializzazione del carburante sottratto, rilevavano che le medesime corrispondevano, nel complesso e per singole annualità, ai finanziamenti effettuati dai soci e rappresentanti legali in favore delle società. Infine dai conti bancari emergevano i flussi finanziari in uscita dalle società. Alla luce di tali circostanze, la Corte d'appello riteneva che le somme transitate nelle società e poi prelevate erano proprio quelle derivanti dal delitto commesso dal congiunto. A ciò si aggiungeva la consapevolezza della provenienza illecita delle somme (necessaria per configurare il riciclaggio) desumibile dall'assoluta analogia delle condotte poste in essere dalle varie società e dalla mancata giustificazione della loro provenienza da parte degli imputati.

I giudici di legittimità hanno così respinto il ricorso della difesa ricordando che il dolo nel reato di riciclaggio può configurarsi anche nella forma eventuale allorché all'agente si rappresenta la concreta possibilità, accettandone il rischio, della provenienza delittuosa del denaro ricevuto e investito. La sentenza è importante perché attiene una casistica astrattamente configurabile nel momento in cui chi ha commesso una violazione costituente delitto reinveste le somme in una società direttamente (autoriciclaggio) o tramite terzi (riciclaggio).

Ci sono quattro vie per pagare il saldo Iva

Il prossimo 16 marzo scade il termine per il versamento del saldo Iva 2016 emergente dalla dichiarazione annuale. Nella sostanza i contribuenti hanno quattro modalità per l'individuazione della scadenza.

Versamento entro il termine ordinario

In base all'articolo 6 del Dpr 542/1999, la differenza tra l'ammontare Iva dovuto in base alla dichiarazione annuale e l'ammontare delle somme già versate periodicamente è dovuto entro il 16 del mese di marzo.

Rateizzazione

Anziché effettuare il versamento in un'unica soluzione, il saldo può essere rateizzato ai sensi dell'articolo 20 del Dlgs 241/1997; tale norma dispone che le somme dovute a titolo di imposte possono essere versate in rate mensili di pari importo, maggiorando ciascuna rata successiva alla prima degli interessi nella misura dello 0,33% mensile (la seconda rata deve essere aumentata dello 0,33%, la terza rata dello 0,66% e così via). La prima rata deve essere versata entro il 16 marzo mentre le rate successive devono essere versate entro il 16 di ciascun mese. Come previsto dal citato articolo 20, il pagamento deve essere completato entro novembre pertanto il saldo potrà essere rateizzato in massimo nove rate.

Differimento del termine di versamento

L'articolo 6 del Dpr 542/1999 prevede, inoltre, la possibilità di differire il versamento del saldo al termine di cui all'articolo 17 del Dpr 435/2001, ovvero al termine per il versamento delle imposte sui redditi. Fino allo scorso anno, la norma prevedeva il differimento del pagamento al «termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata annuale»; poiché dal 2017 è venuta meno la possibilità di "unificare" la dichiarazione annuale Iva con la dichiarazione dei redditi, il comma 19 del DL 193/2016, modificando l'articolo 6 del decreto 542/1999, ha eliminato il riferimento alla dichiarazione unificata e ha inserito il riferimento all'articolo 17 del Dpr 435/2001, con questo trascinando i nuovi termini anche per il saldo Iva.

Il D.L. 193/2016 ha, inoltre, previsto anche la modifica dei termini di versamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi. Per effetto di quanto previsto dal comma 20, infatti, il saldo Irpef / Irap è dovuto entro il 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione (in precedenza, 16 giugno) mentre il saldo Ires / Irap da parte delle società di capitali è effettuato entro l'ultimo giorno (in

precedenza, giorno 16) del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, quindi 30 giugno se l'esercizio coincide con l'anno solare.

Il differimento del versamento al 30 giugno comporta l'obbligo di applicare la maggiorazione dello 0,40% sull'importo per ogni mese o frazione di mese dal 16 marzo fino alla data di versamento (quindi pari all'1,6% se il versamento viene eseguito il 30/06). Il saldo Iva potrà essere compensato con un eventuale credito risultante dalla dichiarazione dei redditi o Irap.

Ulteriore rateizzazione

Anche in questo caso è possibile ricorrere alla rateizzazione di cui all'articolo 20, tuttavia, in considerazione del fatto che il versamento deve concludersi a novembre, il numero massimo di rate in cui il saldo può suddividersi è sei. Il versamento della prima rata deve avvenire il 30 del mese di giugno mentre le rate successive, comprensive degli interessi, devono essere eseguite entro il 16 del mese (termine non modificato per i titolari di partita Iva). Si precisa che, anche optando per il versamento rateale, è dovuta la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese dal 16 marzo fino al 30 giugno e lo 0,33% per ogni mese successivo.

Riassumendo, i contribuenti hanno quattro diverse possibilità:

versare il saldo entro il 16 marzo 2017 in un'unica soluzione senza alcuna maggiorazione;

rateizzare l'importo dovuto in rate di pari importo (max 9 rate fino a novembre), versando la prima rata entro il 16 marzo 2017 e aggiungendo alle rate successive alla prima, da pagare entro il 16 di ciascun mese, gli interessi dello 0,33% mensili; differire il pagamento del saldo al 30 giugno 2017 e versarlo in un'unica soluzione con la maggiorazione dello 0,40% per ciascun mese tra il 16/3 e il 30/6;

differire il versamento al 30 giugno 2017 suddividendo l'importo dovuto in rate di pari importo (max sei rate), con la maggiorazione dello 0,40% per ciascun mese o frazione tra il 16 marzo e il 30 giugno e con l'applicazione degli interessi dello 0,33% su ogni rata successiva alla prima (da pagare, anche in questo caso, entro il 16 di ogni mese).

Si ricorda, infine, che il versamento va fatto, utilizzando il modello F24, esclusivamente in modalità telematica, sempre che l'importo complessivamente dovuto superi i 10 euro.

Niente IVA ridotta sugli e-book

La Corte di Giustizia UE, con sentenza relativa alla causa C-390/15, ha bocciato l'ipotesi di **IVA** ridotta sulle pubblicazioni digitali diffuse per via elettronica così come per pubblicazioni in forma cartacea quali libri, giornali e riviste. Gli **e-book** restano dunque soggetti ad aliquota **ordinaria**, con la sola esclusione dei libri digitali forniti tramite supporto fisico (es.: CD-ROM).

La questione di **legittimità** di tale **tassazione differenziata** era stata posta dalla Corte Costituzionale polacca, chiedendo alla Corte Europea se fosse compatibile con il principio della parità di trattamento e se il Parlamento Europeo fosse stato sufficientemente coinvolto nel procedimento legislativo.

Per la Corte, tale differenza di trattamento è giustificata:

"quando collegata a un legittimo scopo perseguito dalla misura che ha l'effetto di instaurarla e sia proporzionata a tale scopo".

Per la Corte UE, in pratica, l'aliquota ridotta per le pubblicazioni digitali su supporti fisici avrebbe lo scopo di incentivare la lettura, mentre per i libri digitali diffusi per via elettronica si rientra nel campo delle **regole** fiscali applicate al **commercio elettronico**. La motivazione risiede nella necessità di definire per i servizi elettronici **regole uniformi**, anche in termini di aliquota IVA applicata all'e-commerce, tenendo conto delle continue evoluzioni.

Una decisione presa anche in ottica di semplificazione per le Amministrazioni fiscali nazionali, che in questo modo non hanno l'onere di esaminare la corretta applicazione della **Direttiva IVA**.

Con riferimento all'obbligo di consultare il Parlamento Europeo nel corso del procedimento legislativo, la Corte sottolinea come tale istituzione debba essere consultata ogni qualvolta si adotti un atto che nel complesso si mostri diverso da quello sul quale il Parlamento UE sia già stato consultato in precedenza, eccetto i casi in cui gli emendamenti corrispondono essenzialmente al desiderio espresso dal

Parlamento stesso. In conclusione, la Corte di Giustizia UE ritiene **valida e legittima la direttiva IVA** e di conseguenza l'esclusione dall'aliquota ridotta IVA per le pubblicazioni digitali per via elettronica.

Start up e PMI innovative: quali sono le differenze?

Start up e PMI innovative presentano alcune similitudini ma anche differenze importanti. Una principale distinzione riguarda l'oggetto sociale. Per assumere la qualifica di start up innovativa, l'impresa deve avere come oggetto sociale esclusivo o prevalente lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico. Per le PMI innovative, la normativa non pone alcuna condizione in merito all'oggetto sociale. Altra differenza riguarda la data di costituzione. Mentre lo status di start up innovative può essere assunto dalle nuove imprese, costituite da non più di 5 anni, per le PMI innovative non ci sono delimitazioni temporali, ma le imprese devono essere in possesso di almeno un bilancio certificato. Quali sono i requisiti di innovatività da rispettare?

Per assumere la qualifica di **start up** e **PMI innovative** le imprese devono rispettare specifici requisiti stabiliti dalla normativa.

La figura della start up innovativa è stata introdotta nel nostro ordinamento dal **Decreto Crescita bis** (D.L. n. 179/2012). La disciplina è stata novellata prima dal Decreto Lavoro (D.L. n. 76/2013), poi dal Decreto Investment Compact (DL n. 3/2015), che hanno innovato alcuni dei criteri qualificanti della start-up innovativa, ampliando di fatto l'ambito di applicazione dell'istituto, e recentemente dalla **legge di Bilancio 2017**.

Possono essere definite start-up innovative le **società di capitali**, costituite anche in forma cooperativa, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non sono quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione, e che sono in possesso dei seguenti requisiti:

- sono di nuova costituzione o comunque sono state **costituite da meno di 5 anni**;
- hanno **sede principale in Italia**, o in altro Paese membro dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, purché abbiano una sede produttiva o una filiale in Italia;
- presentano un valore annuo della produzione inferiore a 5 milioni di euro;
- non distribuiscono e non hanno distribuito utili;
- hanno come **oggetto sociale esclusivo** o prevalente lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di **prodotti o servizi innovativi** ad alto valore tecnologico;
- non sono costituite da fusione, scissione societaria o a seguito di cessione di azienda o di ramo di azienda;
- possiedono almeno una delle seguenti caratteristiche:

(i) sostengono spese in ricerca e sviluppo sostenute in misura superiore al 15% del maggiore valore tra costo e valore totale della produzione;

(ii) impiegano come dipendenti o collaboratori, a qualsiasi titolo, alternativamente: o personale in possesso di titolo di dottorato di ricerca o che sta svolgendo un dottorato di ricerca, in misura pari o superiore a 1/3 della propria forza lavoro, o personale in possesso di laurea magistrale in misura pari o superiore a 2/3 della propria forza lavoro;

(iii) sono titolari o depositarie o licenziatarie di almeno una privativa industriale.

Requisiti delle PMI innovative

Le PMI innovative sono state tipizzate dal D.L. n. 3/2015. Ai sensi dell'articolo 4, possono assumere tale qualifica le PMI (ai sensi della raccomandazione 2003/361/CE), che rispettano i seguenti requisiti:

- sono costituite come **società di capitali**, anche in forma cooperativa;
- hanno sede principale in Italia, o in altro Paese membro dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, purché abbiano una sede produttiva o una filiale in Italia;
- dispongono della **certificazione dell'ultimo bilancio** e dell'eventuale bilancio consolidato redatto da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro dei revisori contabili;
- le loro azioni non sono quotate in un mercato regolamentato;
- non sono iscritte alla sezione speciale del Registro delle imprese dedicata alle start up innovative e agli incubatori certificati;

- possiedono almeno due delle seguenti caratteristiche:

(i) volume di spesa in ricerca, sviluppo e innovazione in misura almeno pari al 3% della maggiore entità fra costo e valore totale della produzione;

(ii) impiego come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo, in una quota almeno pari a 1/5 della forza lavoro complessiva, di personale in possesso di titolo di dottorato di ricerca o che sta svolgendo un dottorato di ricerca presso un'università italiana o straniera, oppure in possesso di laurea e che abbia svolto, da almeno tre anni, attività di ricerca certificata presso istituti di ricerca pubblici o privati, in Italia o all'estero, ovvero, in una quota almeno pari a 1/3 della forza lavoro complessiva, di personale in possesso di laurea magistrale;

(iii) titolarità, anche quali depositarie o licenziatarie, di almeno una privativa industriale, relativa a una invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale ovvero titolarità dei diritti relativi a un programma per elaboratore originario registrato presso il Registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore, purché tale privativa sia direttamente afferente all'oggetto sociale e all'attività di impresa.

Da quanto sopra esposto, quindi, le start up e le PMI innovative presentano alcune similitudini ma anche diversi elementi di distinzione.

Una principale differenza riguarda l'**oggetto sociale**. Per assumere la qualifica di start up innovativa, l'impresa deve avere come oggetto sociale esclusivo o prevalente lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico. Per le PMI innovative, la normativa invece non pone alcuna condizione in merito.

Altra distinzione riguarda la **data di costituzione**. Mentre lo status di start up innovative può essere assunto dalle nuove imprese, costituite da non più di 5 anni, per le PMI innovative non ci sono delimitazioni temporali, ma le imprese devono essere in possesso di almeno un bilancio certificato. Pertanto, non possono rientrare nella definizione di PMI innovative le società di nuova costituzione.

Inoltre, le due figure di impresa si distinguono in ordine alla dimensione.

La start up innovativa a partire dal secondo anno di attività deve avere come valore totale della produzione annua un importo inferiore ai **5 milioni di euro**. Tale dato deve risultare dall'ultimo bilancio approvato entro i 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio.

La qualifica di PMI innovativa invece può essere assunta dalle imprese di piccola e media dimensione ai sensi della Raccomandazione 2003/361/CE, vale a dire imprese che impiegano meno di 250 persone e il cui fatturato annuo non supera i **50 milioni di euro** o il cui totale di bilancio non supera i 43 milioni di euro.

Sia la start up innovativa che la PMI innovativa devono rispettare specifici requisiti di innovatività, quali volumi di spesa in ricerca e sviluppo, impiego di personale con dottorato di ricerca e titolarità di privative industriali. Tuttavia, mentre per la start up innovativa è richiesto il possesso di almeno uno dei 3 requisiti sostanziali alternativi stabiliti, la PMI innovativa invece è tenuta a rispettarne almeno 2.

Principali differenze in sintesi

Requisiti	Start up innovativa	PMI innovative
Sede	Residente in Italia o in Paese Ue ma con sede o filiale in Italia	
Forma giuridica	Deve obbligatoriamente essere una società di capitali (anche in forma cooperativa).	
Limiti temporali	Deve essere costituita e svolgere attività d'impresa da non più di 60 mesi.	Deve essere in possesso di almeno un bilancio certificato.

Centro Studi Fiscali e Societari

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

		Quindi, non possono assumere lo status di PMI innovative le imprese di nuova costituzione.
Requisito dimensionale	Il totale del valore della produzione annua della società non deve essere superiore a 5 milioni di euro, a decorrere dal secondo anno.	PMI ai sensi della Raccomandazione 2003/361/CE (meno di 250 dipendenti e fatturato annuo inferiore a 50 milioni o un attivo dello stato patrimoniale inferiore a 43 milioni).
Oggetto sociale	L'oggetto sociale deve afferire alla produzione, sviluppo e commercializzazione di beni o servizi innovativi ad alto valore tecnologico	Non è prevista nessuna limitazione in merito all'oggetto sociale.
Distribuzione utili	Non deve distribuire o aver distribuito utili.	Non essendo previsto nulla in contrario, può distribuire degli utili.
Requisiti opzionali per rilevare il carattere di innovazione tecnologica	Almeno 1 su 3 di: 1) spese di R&S almeno pari al 15% del maggiore tra costi e valore totale della produzione; 2) personale formato per 1/3 da dottori di ricerca, dottorandi o ricercatori con 3 anni di esperienza; oppure formato per 2/3 da personale in possesso di laurea magistrale; 3) depositaria o licenziataria di privativa industriale, oppure titolare di software registrato.	Almeno 2 su 3 di: 1) spese di R&S almeno pari al 3% del maggiore tra costi e valore della produzione; 2) personale formato per 1/5 da dottori di ricerca, dottorandi o ricercatori con 3 anni di esperienza; oppure formato per 1/3 da personale in possesso di laurea magistrale; 3) depositaria o licenziataria di privativa industriale, oppure titolare di software registrato.

Aumento IVA al 24%, richiesta dall'Europa

Nonostante in Italia l'**aliquota IVA** sia già alta – attualmente quella ordinaria è al 22% e quella ridotta al 10% – la spada di Damocle continua a pendere sopra la testa del Paese e si continua a parlare di un **aumento** dell'Imposta sul Valore Aggiunto al **24%** e al **13%**.

Un aumento **richiesto da Bruxelles** che poco piace agli Italiani, perché va ad incidere sulle spese quotidiane di tutti, creando così non pochi **problemi** a tutti gli attori economici, dal grande imprenditore al consumatore finale. La Commissione UE ha predisposto e inviato all'Italia una documentazione dalla quale si evincerebbero **squilibri macroeconomici** a fronte dei quali non sarebbe evitabile un **aumento IVA**.

A chiedere al Governo italiano di respingere la pretesa dell'Europa, che appare **svincolata dalle clausole** di salvaguardia contenute nelle ultime Legge di Stabilità, è **Unimpresa**. Quella dell'UE è una richiesta che, spiega Claudio Pucci, vicepresidente di Unimpresa:

*"Si inquadra in una manovra, studiata nei dettagli dai tecnici di Bruxelles, volta allo **spostamento del carico fiscale** dal lavoro **ai consumi**" e a "utilizzare il maggior gettito derivante dall'incremento delle aliquote IVA come risorse per crediti di imposta sui redditi più bassi".*

Eppure, denuncia Unimpresa, le stesse **simulazioni** effettuate dalla Commissione UE:

*"Mostrano come gli **stipendi** avrebbero **benefici** assai **contenuti** a fronte di sicuri aumenti dei prezzi che finirebbero col **fiaccare i consumi** una zavorra alla crescita del Paese".*

L'appello rivolto al Governo italiano è dunque di non dare seguito a:

*"Questa ennesima, assurda **imposizione dell'Unione Europea** – e di respingerla fortemente perché – si tratterebbe solo di un'altra stangata di tasse".*

Equitalia: riscritto tutto il calendario della sanatoria

Oltre a riscrivere il calendario della definizione agevolata dei ruoli, fissando al 21 aprile (ora è 31 marzo) la scadenza per aderire alla rottamazione e al 15 giugno 2017 (ora è il 31 maggio) per le risposte del concessionario della riscossione, l'emendamento presentato da Ginato (Pd) al D.L. terremoto, prevede che «non sono dovute le sanzioni irrogate per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi anche nel caso in cui il debitore sia lo stesso ente previdenziale».

Un'interpretazione autentica della norma del decreto fiscale istitutivo della definizione agevolata che punta a sgombrare ogni dubbio sulla possibilità per gli iscritti alle casse di previdenza di poter o meno rottamare eventuali ruoli sui contributi non versati. Come spiega la relazione illustrativa dell'emendamento, infatti, l'articolo 6, comma 10, lettera e-bis) del D.L. 193/2016 si interpreta nel senso che la previsione è finalizzata diretta a consentire la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione con le sanzioni irrogate per violazioni degli obblighi contributivi, «anche nel caso in cui il debitore sia l'ente previdenziale». Come dire che le casse potranno rottamare le cartelle per contributi non versati ai propri dipendenti.

L'emendamento Ginato, su cui il Governo ha già dichiarato di voler esprimere parere favorevole nel caso in cui riuscisse a superare l'esame di ammissibilità, **concede 21 giorni in più ai contribuenti per presentare il modello di adesione alla rottamazione**. In misura quasi speculare, poi, l'emendamento al DL terremoto sposta al 15 giugno prossimo il termine entro cui Equitalia dovrà presentare il conto ai contribuenti inviando loro il saldo dovuto da versare a rate o in unica soluzione come prevede la legge a partire da luglio. La modifica parlamentare non investe in alcun modo il numero delle rate (fino a 4) né tanto meno la scadenza dell'unico versamento per chi non sceglie il pagamento dilazionato.

Diventa obbligatorio lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale

Lo scambio di informazioni in materia di ruling preventivi transfrontalieri e accordi preventivi sui prezzi di trasferimento diviene obbligatorio. Lo prevede il decreto legislativo per l'attuazione della direttiva (UE) 2015/2376, avente ad oggetto lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, approvato dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 10 marzo 2017.

Nel corso della seduta del 10 marzo 2017 il Consiglio dei Ministri ha approvato il decreto legislativo attuativo della direttiva (UE) n. 2015/2376.

La direttiva fa riferimento all'obbligatorietà dello scambio automatico di informazioni nel settore fiscale.

Con l'approvazione del decreto legislativo diviene obbligatorio lo scambio automatico di informazioni:

- sui ruling preventivi transfrontalieri (che comprendono, ad esempio, gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, nonché gli accordi preventivi inerenti all'utilizzo di software coperto da copyright, da brevetti industriali, da marchi, etc., che hanno ad oggetto un'operazione transfrontaliera);
- sugli accordi preventivi relativi ai prezzi di trasferimento (in pratica gli accordi per definire preventivamente i metodi di calcolo del valore nominale delle operazioni transfrontaliere).

L'obiettivo è quello di contrastare in modo più efficace sia il fenomeno dell'elusione fiscale transfrontaliera sia il fenomeno della concorrenza fiscale dannosa.

Grazie allo scambio automatico di informazioni, infatti, verrebbero favoriti la trasparenza nonché il contrasto all'erosione della base imponibile.

Liberalità indirette: accertamento nel corso della voluntary disclosure

L'art. 56-bis del DLgs. 346/90, in tema di accertamento delle liberalità indirette, prevede, come requisito per il recupero a tassazione, che "l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi".

Occorre dunque la prova circa la sussistenza non di un qualsiasi trasferimento, ma di un trasferimento effettuato a fini di liberalità; se, nella relazione accompagnatoria alla voluntary disclosure, emergono spostamenti di denaro, questi non possono, di per sè, essere considerati liberalità, salvo che l'Agenzia delle Entrate offra un adeguato supporto motivazionale.

Ciò acquista rilevanza, a maggior ragione, se il contribuente, nella relazione, ha fornito una diversa giustificazione dello spostamento ad esempio di denaro.

§§§§§

La presente non vuole essere un'informativa esaustiva, bensì un supporto di facile ed immediata consultazione ed uno stimolo ad approfondimenti e alla ricerca di soluzioni personalizzate da valutare ed eventualmente adattabili in relazione alle esigenze specifiche.

A cura di:

Alberto Bonfiglio

Michela Bonfiglio