

Centro Studi Fiscali e Societari

Milano, 13 febbraio 2017

CIRCOLARE INFORMATIVA 03/2017 ¹

Novità 30 gennaio – 12 febbraio 2017

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

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

Sommario

Super ammortamento: quali sono i beni agevolabili nel 2017.....	2
Come individuare la data dell'investimento	4
Misure di attrazione per le persone fisiche ad alto reddito	4
Società ed enti non residenti: adempimenti dichiarativi	4
Modelli REDDITI e studi di settore 2017: approvazione definitiva.....	5
Modello Redditi PF 2017: la novità della rateizzazione dei versamenti	5
Novità del modello REDDITI 2017 PF: oneri detraibili.....	7
IRI: perdite riportabili senza vincoli di importo e di tempo	7
Trust autodichiarato: dalla Cassazione un impulso alla diffusione.....	10
Bilanci: emendamento al DL milleproroghe.....	11
Prelevamenti non giustificati e presunzione di acquisti "in nero"	11
Assegnazione agevolata di beni ai soci: chiarimenti	12
Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. "spesometro"): esoneri ..	12
La proroga delle dichiarazioni per semplificare i bilanci serve a poco	12
Note di variazione in diminuzione in caso di procedure concorsuali	12
Voluntary Disclosure-bis: approvazione delle specifiche tecniche	13
Voluntary Disclosure-bis: confronto con il ravvedimento operoso, e calcoli di convenienza	13
Convocazione assemblea per approvazione bilancio 2016: rinvio dei termini.....	13
Spesa per incrementi patrimoniali: prova del contribuente	14
Spesometro, slittano le nuove regole	14
Spesometro trimestrale: adempimento pesante, risultati tutti da verificare	15
Trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute: primi chiarimenti	15
Abitazione "non di lusso" irrilevanza della categoria catastale	16
Criterio del costo ammortizzato	16
Obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa; irrilevanza ai fini della rappresentazione veritiera e corretta.....	16
Comparabilità dei dati: impossibilità; segnalazione nella Nota integrativa	17

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.

Super ammortamento: quali sono i beni agevolabili nel 2017

Proroga selettiva per i beni ammessi al super ammortamento; la legge di Bilancio 2017 ha infatti limitato l'ambito oggettivo dell'agevolazione, escludendo i veicoli a deducibilità limitata. Nel 2017, il beneficio fiscale sarà fruibile solo per i veicoli e gli altri mezzi di trasporto ad uso esclusivo dell'attività. Per il resto, rimangono confermate le disposizioni della legge di Stabilità 2016: i beni ammissibili all'agevolazione sono i beni materiali strumentali nuovi, ossia i beni di uso durevole idonei ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa, mai utilizzati precedentemente, a qualunque titolo.

La **legge di Bilancio 2017** nel riconfermare anche per il 2017 il **super ammortamento**, l'agevolazione introdotta dalla legge di Stabilità per il 2016, ne ha tuttavia ristretto l'ambito oggettivo.

Quali sono i beni ammessi a fruire della maggiorazione del 40% nel 2017? Quali caratteristiche devono rispettare?

Utili indicazioni sono fornite dell'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 23/E del 26 maggio 2016.

Ammessi beni materiali strumentali

L'agevolazione, come disposto dalla legge di Stabilità 2016 (l. n. 208/2015, art. 1, comma 91), riguarda solo i beni materiali strumentali nuovi.

Un primo **indispensabile requisito** chiesto dalla norma ai fini dell'ammissibilità dei beni al beneficio è quindi quello della "**materialità**": la maggiorazione spetta solo per i beni materiali e, di conseguenza, precisa la circolare n. 23/E/2016, non compete per beni immateriali.

Al riguardo, sembra utile evidenziare che la legge di Bilancio 2017 (art. 1, comma 10) ha introdotto un'**eccezione a tale limitazione**. In particolare, dal 2017, i soggetti che beneficiano dell'**iper ammortamento** al 250% per i beni "Industria 4.0" (indicati all'Allegato A della legge), potranno fruire del super ammortamento del 140% per i beni immateriali indicati nell'Allegato B. In pratica, quindi, tale nuova maggiorazione del 40% relativa ai beni immateriali di cui all'Allegato B è strettamente accessoria e funzionale all'iper ammortamento.

Pertanto, al di fuori di tale ipotesi, i beni immateriali rimangono esclusi dal perimetro applicativo del super ammortamento.

Requisito della strumentalità

I beni, inoltre, devono caratterizzarsi per il requisito della **strumentalità**. Secondo quanto chiarito nella suddetta circolare, la strumentalità del bene deve essere verificata rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria della maggiorazione.

I beni, dunque, devono essere di uso durevole ed idonei ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono, pertanto, esclusi:

- i beni autonomamente destinati alla vendita (cd. beni merce);
- i beni trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- i materiali di consumo.

Nel caso di beni concessi in **comodato d'uso a terzi**, il comodante può fruire dell'agevolazione, a condizione che i beni oggetto dell'investimento siano strumentali ed inerenti alla propria attività. I beni devono essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante, e gli stessi devono cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodanti.

Requisito della novità

Il terzo ed ultimo requisito richiesto è quello della "novità" del bene: la maggiorazione del 40% non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

Secondo quanto chiarito nella circolare n. 23/E/2016, possono essere oggetto di agevolazione:

- i beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene, nonché quelli acquistati presso soggetti diversi, purché il bene non sia mai stato utilizzato (quindi mai entrato in funzione);
- i beni destinati all'esposizione (show room).

Nel caso di **beni complessi**, alla cui realizzazione abbiano concorso anche dei cespiti usati, nella circolare viene chiarito che il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché il **costo complessivamente sostenuto** non sia formato prevalentemente da quello dei cespiti usati: tale condizione deve risultare verificata sia nell'ipotesi di bene realizzato in economia che in quella di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato. In quest'ultimo caso, il cedente deve attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente.

Beni non di proprietà

Come indicato nella circolare n. 23/E/2016, le **spese** sostenute per **migliorie su beni** non di proprietà dell'impresa – quali, ad esempio, quelli utilizzati in virtù di un contratto di locazione o comodato – possono essere iscritte, secondo corretti principi contabili nazionali, nell'attivo patrimoniale, tra le "Immobilizzazioni materiali", se si estrinsecano in beni che hanno una loro **individualità ed autonoma funzionalità** che, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono essere rimossi dall'utilizzatore (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono.

Tali spese possono beneficiare della maggiorazione del 40%, poiché rappresentano beni materiali e non meri costi, a differenza delle spese su beni di terzi capitabilizzabili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali", in quanto prive di una propria autonoma funzionalità.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che la classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi nell'ambito delle immobilizzazioni materiali deve essere effettuata sulla base delle indicazioni contenute negli **OIC**, anche per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002.

Territorialità

Con riferimento alla territorialità, nella circolare viene puntualizzato che l'art. 1, comma 91, della legge di Stabilità 2016 – a differenza di altre norme agevolative, come il c.d. bonus investimenti (art. 18 del DL n. 91/2014) – **non contiene alcuna disposizione** riguardante l'ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento.

Pertanto, indipendentemente da tale ubicazione, rientrano nell'agevolazione i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia.

Beni esclusi

Per espressa previsione normativa, confermata anche dalla legge di Bilancio 2017, la maggiorazione non spetta per:

- i beni materiali strumentali per i quali il DM 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,50%;
- i fabbricati e costruzioni;
- i particolari cespiti di cui all'allegato n. 3 annesso alla Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015). Con riferimento al materiale rotabile, ferroviario e tramviario, nella circolare n.23/E/2016 viene precisato che l'agevolazione – in virtù del combinato disposto dell'art. 1, comma 93, Legge n. 208/2015 e dell'allegato n. 3 alla stessa – spetta per le motrici.

Individuazione dell'ambito applicativo dell'agevolazione

Con riferimento alla prima ipotesi di esclusione (relativa agli investimenti in beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%), con la risoluzione n. 74/E del 14 settembre 2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per stabilire se un bene sia escluso o meno dall'ambito applicativo dell'agevolazione, si deve far riferimento ai **coefficienti di ammortamento** previsti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 e non a quelli determinati in applicazione dell'articolo 102-bis del TUIR.

Nel documento di prassi viene inoltre precisato che anche per i beni gratuitamente devolvibili si dovrà far riferimento, sia ai fini dell'esclusione dall'ambito applicativo dell'agevolazione che della fruizione della maggiorazione, ai coefficienti di ammortamento previsti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 e non a quelli determinati in applicazione dell'articolo 104 del TUIR.

Veicoli ammessi nel 2017

La legge di Bilancio 2017 introduce un'importante novità nell'impianto normativo dell'agevolazione, escludendo dalla proroga gli autoveicoli a deduzione limitata.

A partire dal 1° gennaio 2017, quindi, il beneficio è applicabile solo ai veicoli **esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico** di cui all'art. 164 del TUIR, comma 1, lett. a), mentre non spetta per:

- i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, di cui all'articolo 164 del TUIR, comma 1, lett. b-bis);
- i veicoli ed i mezzi di trasporto utilizzati per scopi diversi dai precedenti, di cui all'articolo 164 del TUIR, comma 1, lett. b).

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

Come individuare la data dell'investimento

La legge di Bilancio 2017 ha esteso l'ambito temporale del super ammortamento agli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2017 o fino al 30 giugno 2018, a condizione che, alla data del 31 dicembre 2017, l'ordine di acquisto del bene sia stato accettato dal venditore e sia stato versato un acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Come individuare il momento in cui l'investimento si considera realizzato? Qual è il momento rilevante ai fini della decorrenza del beneficio? Come si applica?

Più tempo per sfruttare il **super ammortamento**. Grazie alla proroga disposta dalla **legge di Bilancio 2017**, l'agevolazione compete per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2017 ovvero fino al 30 giugno 2018, se entro il 31 dicembre 2017 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è avvenuto il pagamento di almeno il 20% del costo di acquisizione.

È **importante individuare** il momento in cui l'investimento si considera realizzato, e, quindi, se lo stesso rientra o meno nel periodo agevolato.

Dal momento di effettuazione dell'investimento deve essere distinto il momento di entrata in funzione rilevante ai fini della decorrenza del beneficio.

Misure di attrazione per le persone fisiche ad alto reddito

Le persone fisiche che siano state residenti all'estero per almeno nove periodi di imposta possono trasferire la propria residenza in Italia, avvalendosi dei benefici previsti dall'art. 24-bis del TUIR, previa presentazione di interpello probatorio all'Agenzia delle Entrate, le cui modalità sono state oggetto di trattazione nel corso del Videoforum del 29.01.2017.

Nello specifico, oltre ai dati relativi al soggetto che inoltra la domanda e all'esposizione analitica della situazione concreta che ha generato l'interpello, l'istanza - evidenziano gli Autori - dovrà contenere l'indicazione dell'ultima residenza fiscale del contribuente e l'elenco dei Paesi esteri da cui derivano i redditi da assoggettare ad imposizione sostitutiva. Sono, invece, soggetti ad imposizione ordinaria i redditi derivanti dai Paesi esclusi dall'elenco, fermo restando il diritto di fruire del credito di imposta in caso di doppia imposizione.

A fronte della risposta favorevole ad interpello, **l'opzione** deve essere esercitata nella prima dichiarazione dei redditi successiva al trasferimento di residenza in Italia.

Società ed enti non residenti: adempimenti dichiarativi

Le società e gli enti non residenti sono tenuti a dichiarare i redditi prodotti in Italia nel periodo d'imposta 2016 "solare" utilizzando sempre il modello REDDITI 2017 SC.

Nel caso in cui la società estera abbia in Italia una stabile organizzazione deve essere compilato il quadro RF, come in passato. Se, invece, la società non ha in Italia una S.O., i singoli redditi prodotti (fondiari, di capitale, diversi ecc.) sono dichiarati nei quadri RA, RB, RL, RH e RT (nel modello UNICO 2016, riferito al 2015 "solare", la società era invece tenuta a presentare il modello UNICO ENC, anche se le modalità di tassazione del reddito erano sostanzialmente le stesse).

Le società di persone non residenti non compilano mai il modello REDDITI SP. Esse devono, invece, utilizzare:

- il modello REDDITI SP, se esse hanno natura commerciale (indipendentemente dalla presenza o meno di una S.O. in Italia);

- il modello REDDITI ENC, se esse non hanno natura commerciale (es. partnership estere assimilate alle società semplici italiane).

Modelli REDDITI e studi di settore 2017: approvazione definitiva

L'Agenzia delle Entrate ha approvato i nuovi modelli da utilizzare per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché le versioni definitive dei modelli REDDITI PF, REDDITI SC, REDDITI SP, REDDITI ENC e i modelli CNM e IRAP per il periodo d'imposta 2016.

Per quanto riguarda gli studi di settore, tra le semplificazioni, si segnalano le modifiche al "quadro A - Personale addetto alle attività" dei diversi studi, per il quale sono state previste due strutture, una per le attività esercitate in forma di impresa, una per quelle in forma di lavoro autonomo. Nel quadro A, vanno altresì indicati i prestatori di lavoro accessorio remunerati tramite voucher.

Stante l'inserimento tra le cause di esclusione relative al "periodo di non normale svolgimento dell'attività" di quella relativa agli eventi sismici, i soggetti interessati dagli eventi sismici del 2016, se ricadenti nelle circostanze richiamate dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 30/2013, (§ 8), possono invocare la causa di esclusione dall'applicazione degli studi.

Infine, i nuovi modelli includono le informazioni sui correttivi crisi individuate sulla base della metodologia presentata alla Commissione degli esperti il 7.12.2016. I modelli, che devono essere presentati dai contribuenti cui si applicano gli studi di settore, che, nel periodo d'imposta 2016, hanno esercitato in via prevalente una delle attività economiche nei diversi settori per le quali risultano approvati gli studi, vanno inviati in via telematica, unitamente alla dichiarazione annuale dei redditi.

Modello Redditi PF 2017: la novità della rateizzazione dei versamenti

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il modello Redditi 2017 Persone fisiche. Tra le novità del modello dichiarativo, anche le **nuove date di rateizzazione dei versamenti**, per effetto delle modifiche introdotte dal legislatore con il decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2017. Tra le disposizioni di semplificazione previste dal D.L. n. 193/2016, infatti, rientra anche la cancellazione del c.d. tax day di giugno. A decorrere dal 2017, quindi, i pagamenti di IRES, IRPEF e IRAP andranno effettuati entro il 30 giugno, in luogo del 16 giugno (entro il 31 luglio 2017 con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo).

Con la pubblicazione del modello Redditi Persone Fisiche 2017, emergono le novità introdotte dal legislatore nel corso del 2016. Tra le tante, anche la modifiche dei **versamenti delle imposte** relative al saldo 2016 e primo acconto 2017.

L'art. 7-*quater* del D.L. 193/2016 (cd. decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2017) ha modificato i termini dei versamenti di cui all'art. 17, D.P.R. n. 435/2001; in particolare, a decorrere dal 1° gennaio 2017, i pagamenti delle imposte di UNICO/IRAP andranno effettuati al **30 giugno 2017** (cd. pagamento unificato).

Nei confronti delle persone fisiche, delle società di persone e dei soggetti equiparati, le nuove scadenze sono stabilite:

- al **30 giugno 2017** (in luogo del 16 giugno) senza la maggiorazione dello 0,4%;
- al **31 luglio 2017** (in luogo del 16 luglio) con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

Nuove date per la rateazione dei versamenti

Tutti i versamenti a saldo che risultano dalla dichiarazione, compresi quelli relativi al primo acconto, devono essere eseguiti entro il 30 giugno 2017 ovvero entro il 31 luglio 2017.

I contribuenti che scelgono di versare le imposte dovute (saldo per l'anno 2016 e prima rata di acconto per il 2017) nel periodo dal 30 giugno al 31 luglio 2017 devono applicare sulle somme da versare la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

Si ricorda che tutti i contribuenti possono versare in **rate mensili** le somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte, (compresi i contributi risultanti dal quadro RR relativi alla quota eccedente il minimale), ad eccezione dell'acconto di novembre che deve essere versato in un'unica soluzione. In ogni caso il pagamento rateale deve essere completato entro il mese di novembre.

La rateazione non deve necessariamente riguardare tutti gli importi.

Centro Studi Fiscali e Societari

Ad esempio, è possibile rateizzare il primo acconto IRPEF e versare in un'unica soluzione il saldo, o viceversa.

I dati relativi alla rateazione devono essere inseriti nello spazio "Rateazione/Regione/Provincia" del **modello di versamento F24**.

Sugli importi rateizzati sono dovuti gli interessi nella misura del 4% annuo, da calcolarsi secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda.

Si ricorda che gli interessi da rateazione non devono essere cumulati all'imposta, ma devono essere versati separatamente.

Versamenti per i non titolari di partita IVA

I contribuenti non titolari di partita IVA possono effettuare il pagamento della prima rata entro il 30 giugno 2017 ovvero entro il 31 luglio 2017, maggiorando l'importo dovuto dello 0,40% a titolo d'interesse corrispettivo. Per le rate successive si applicano gli interessi indicati nella seguente tabella:

Rata	Versamento	Interessi %	Versamento (*)	Interessi %
1	30 giugno	0,00	31 luglio	0,00
2	31 luglio	0,33	31 agosto	0,33
3	31 agosto	0,66	2 ottobre	0,66
4	2 ottobre	0,99	31 ottobre	0,99
5	31 ottobre	1,32	30 novembre	1,32
6	30 novembre	1,65		

(*) L'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40%

Versamenti rateizzati per i titolari di partita IVA

I contribuenti titolari di partita IVA possono anch'essi effettuare il pagamento della prima rata entro il 30 giugno 2017, ovvero entro il 31 luglio 2017, maggiorando l'importo dovuto dello 0,40% a titolo d'interesse corrispettivo. Per le rate successive si applicano gli interessi indicati nella seguente tabella:

Rata	Versamento	Interessi %	Versamento (*)	Interessi %
1°	30 giugno	0,00	31 luglio	0,00
2°	17 luglio	0,18	21 agosto	0,18
3°	21 agosto	0,51	18 settembre	0,51
4°	18 settembre	0,84	16 ottobre	0,84

Centro Studi Fiscali e Societari

5°	16 ottobre	1,17	16 novembre	1,17
6°	16 novembre	1,50		
(*) L'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40%				

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

Novità del modello REDDITI 2017 PF: oneri detraibili

Fra le novità del modello REDDITI 2017 PF, si segnala **l'aumento da 400,00 euro a 564,00 euro del limite massimo delle spese sostenute nel 2016 per la frequenza di asili, elementari, medie e superiori (indifferentemente se in istituti statali o paritari privati)** che godono della detrazione IRPEF del 19%, per alunno o studente (art. 15 co. 1 del TUIR).

Possono essere detratte le tasse di iscrizione e di frequenza, i contributi obbligatori e quelli volontari, deliberati dagli istituti, come ad esempio le spese per la mensa scolastica. Per queste ultime, va recuperata la ricevuta del bollettino postale o del bonifico, effettuati per pagare "la scuola, il Comune o altro fornitore del servizio". Questa ricevuta, però, deve riportare nella causale "l'indicazione del servizio mensa, la scuola di frequenza e il nome e cognome dell'alunno" (deve essere indicato il codice 12 nei righi da RP8 a RP13 del modello REDDITI 2017 PF).

Sono spese di frequenza detraibili anche i servizi scolastici per l'assistenza al pasto e il pre e post scuola. Nessuna detrazione, invece, è prevista per l'acquisto di materiale di cancelleria e di testi scolastici, oltre che per le spese relative al servizio di trasporto scolastico.

IRI: perdite riportabili senza vincoli di importo e di tempo

Le eventuali perdite d'impresa conseguite in costanza del regime IRI possono essere riportate in avanti, senza alcun vincolo temporale, per essere utilizzate in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi e per l'intero importo che trova capienza in ciascuno di essi. In caso di perdite residue al momento della fuoriuscita dal regime IRI, le perdite non ancora utilizzate torneranno ad essere computabili in diminuzione entro il quinquennio (il cui primo anno corrisponderà all'ultimo anno di permanenza nel regime IRI).

La legge di Bilancio 2017 ha introdotto - a partire dal 1° gennaio 2017 - un nuovo regime di tassazione (nuovo art. 55-*bis* TUIR) per le **imprese individuali** e per le **società di persone in contabilità ordinaria**, da esercitare **su opzione**, denominato "**Imposta sul reddito di impresa**" (c.d. IRI).

L'applicazione dell'IRI comporta una tassazione proporzionale con **aliquota pari all'IRES, ovvero al 24%**, in capo alla società, con la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa le somme prelevate a carico degli utili o delle riserve di utili dall'imprenditore o dai soci; tali somme non sconteranno l'IRI ma saranno tassate secondo le ordinarie regole IRPEF nella dichiarazione personale dei redditi dell'imprenditore e dei soci.

I contribuenti **destinatari della nuova tassazione** sono:

- le **imprese individuali** e le **società di persone in contabilità ordinaria**, anche per opzione;
- le **piccole società di capitali** (art. 116 TUIR), ovvero le **società a responsabilità limitata** con un numero di soci non superiore a 10, o a 20 nel caso di società **cooperativa**, con ricavi annui non superiori a quelli previsti per l'applicazione degli studi di settore (5.164.569 euro).

L'**opzione** ha una durata di **cinque periodi di imposta** e si effettua **nel modello Redditi** riferita all'anno da cui decorre il regime (per il primo quinquennio 2017-2012 l'opzione deve essere esercitata nel modello Redditi 2018).

Tavola n. 1 - Caratteristiche di base del regime IRI

Centro Studi Fiscali e Societari

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

Soggetti che possono accedere al nuovo regime IRI	- imprese individuali in contabilità ordinaria - società di persone in contabilità ordinaria - S.r.l. a ristretta base proprietaria
Decorrenza	Dal 1° gennaio 2017
Accesso al regime	Per opzione, vincolante per un quinquennio, da esercitare nel modello Redditi 2018
Tassazione reddito d'impresa	Tassazione separata al 24%
Base imponibile IRI	Reddito d'impresa - Eventuali utili/riserve prelevate - Eventuali perdite esercizi precedenti (generate nei periodi soggetti ad IRI)
Perdite maturate nei periodi di applicazione dell'IRI	Compute in diminuzione dell'IRI per l'intero importo sino a capienza, senza vincolo del quinquennio. In caso di perdite residue al momento della fuoriuscita dal regime IRI, le perdite non ancora utilizzate torneranno ad essere computabili in diminuzione entro il quinquennio (il cui primo anno corrisponderà all'ultimo anno di permanenza nel regime IRI)

Il reddito d'impresa da assoggettare ad aliquota proporzionale verrà determinato secondo le ordinarie regole di determinazione previste dal capo VI del TUIR, con la possibilità di dedurre dallo stesso le somme che l'imprenditore (o i soci della società di persone) preleveranno a carico dell'utile o delle riserve di utili. Questi prelievi deducibili potranno essere effettuati nei limiti del reddito assoggettato a tassazione sostitutiva negli anni passati, al netto delle perdite residue.

Pertanto, i redditi d'impresa dei soggetti di cui all'art. 5 TUIR verranno sottoposti a **due diverse forme di prelievo** ai fini delle imposte dirette:

- in capo alla società di persone sono **imponibili**, ai fini **IRI**, i redditi di impresa non percepiti dai soci e, quindi, **reinvestiti**;
- le **somme distribuite ai soci** concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini **IRPEF** in capo agli stessi.

Le eventuali **perdite d'impresa conseguite in regime IRI** potranno essere riportate in avanti, senza limiti temporali, per essere utilizzate in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi e per l'intero importo che trova capienza in ciascuno di essi.

L'ammontare dell'utile di esercizio e delle riserve di utili costituisce il limite massimo di prelevamenti possibili. Ai fini del regime IRI, i prelievi di utili (o di riserve di utili) assumono rilevanza fiscale ai fini della deducibilità in capo alla società/impresa individuale ovvero di tassazione ai fini IRPEF per soci, titolare e collaboratori nei limiti del reddito d'esercizio o dei redditi di esercizi precedenti che hanno già scontato la tassazione con aliquota proporzionale.

I redditi d'impresa eccedenti la misura dell'utile d'esercizio in modo definitivo - per l'applicazione di variazioni fiscali in aumento "definitive" (si pensi, ad esempio, alla parziale indeducibilità dei costi per le auto aziendali) - restano assoggettati esclusivamente ad IRI, dal momento che non potranno essere oggetto di prelevamento.

Centro Studi Fiscali e Societari

Ai fini della determinazione del **limite di deducibilità delle somme prelevate**, il reddito d'esercizio, o di esercizi precedenti, va considerato al netto delle perdite IRI riportabili.

L'art. 55-*bis*, comma 2 regola il **riporto delle perdite** generate in costanza del regime IRI, prevedendo la possibilità di riportare in avanti le perdite, al fine di utilizzarle in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in ciascuno di essi, senza il vincolo temporale del quinquennio, in deroga a quanto previsto dall'art. 8, comma 3, TUIR per il riporto delle perdite delle imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria.

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

Art. 55-*bis*, comma 2, TUIR

[...]

2. In deroga all'articolo 8, comma 3, le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi. Le **perdite non ancora utilizzate** al momento di fuoriuscita dal regime di cui al presente articolo sono computabili in diminuzione dai redditi ai sensi dell'articolo 8, comma 3, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili [...]

Trattandosi di un regime opzionale con durata temporalmente limitata, è stato, inoltre, regolamentato il **regime transitorio** delle perdite maturate nel regime IRI e non utilizzate prima dell'uscita dallo stesso.

In particolare, si è previsto che, in caso di fuoriuscita dal regime IRI, l'ultimo anno di permanenza nel regime costituisce l'anno di maturazione delle perdite residue dal quale far decorrere il quinquennio entro cui tali perdite potranno essere utilizzate. Si ricorda, infatti, che le **ordinarie regole di deduzione** delle perdite per le società di persone sono previste dall'art. 8, comma 3, TUIR, ovvero:

"Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. Si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84."

Tavola n. 2 - Modalità di scomputo delle perdite

Perdite conseguite in vigenza di applicazione del regime IRI	Riportate in avanti ed utilizzate senza limiti di tempo/restrizioni
Perdite residue alla fuoriuscita dal regime IRI	Divengono compensabili con redditi d'impresa maturati nei successivi periodi d'imposta con il limite temporale dei 5 anni decorrenti dall'ultimo anno di assoggettamento ad IRI

Ad esempio

Si supponga una S.n.c. che nel modello Redditi 2018 SP opta per l'IRI con decorrenza dal 2017 per un solo quinquennio, quindi sino al 2021.

La società genera redditi imponibili IRI per tutto il quinquennio, ad eccezione dell'esercizio 2019. La perdita generata nel 2019 (ad esempio per prelievi utili effettuati interamente nel 2019 anche per redditi generati nel 2017/2018) viene

scomputata nel 2020 e nel 2021, ma residuano importi ancora da scomputare alla fuoriuscita dal regime.

La perdita residua del 2019 dovrà essere scomputata dai redditi successivi **entro il periodo d'imposta 2025**.

Perdite residue generatesi in periodi d'imposta pre-opzione

Non è ancora chiara la modalità di scomputo delle perdite residue generatesi in periodi d'imposta antecedenti l'opzione dell'IRI; si ritiene che tali perdite possano essere utilizzate in capo al titolare/socio per i redditi da assoggettare a tassazione ai fini IRPEF in seguito a prelievi effettuati nel corso del periodo assoggettato ad IRI.

Ovviamente tali perdite non potranno essere decurtate dalla tassazione IRI per le società di persone dato che l'imposta è in capo alla società e non alla persona fisica. Rimangono dubbi sull'eventuale utilizzo di tali perdite con il reddito IRI nel caso di impresa individuale.

Si attendono chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria sul nuovo regime in modo da avere le necessarie indicazioni per poter effettuare le scelte più favorevoli per i contribuenti (si ricorda, infatti, che i contribuenti in semplificata devono decidere il comportamento da adottare dal 2017 e la scelta se passare in ordinaria o meno potrebbe essere da valutare immediatamente proprio per poter optare per l'IRI).

Trust autodichiarato: dalla Cassazione un impulso alla diffusione

Il **trust autodichiarato** ha conosciuto vicende alterne in Italia, ma novità legislative e giurisprudenziali inducono a prevedere per l'istituto un futuro roseo. Dalla legge sul Dopo di Noi alla sentenza n. 21614 della Corte di Cassazione, infatti, gli ultimi mesi si sono rivelati particolarmente significativi per le fortune del trust autodichiarato nel nostro Paese, sia per quanto concerne aspetti legati alla fiscalità indiretta ad esso applicabile, sia - prima ancora - in ordine alla sua stessa legittima "cittadinanza" nell'ordinamento italiano.

Sebbene siano trascorsi ben più di vent'anni dalla ratifica da parte dell'Italia della Convenzione sulla legge applicabile ai trusts e sul loro riconoscimento, adottata a L'Aja il 1° luglio 1985, tutt'ora si levano - invero ormai del tutto sporadiche in dottrina e giurisprudenza - voci critiche circa l'utilizzabilità di trust "interni", che vedano cioè fortissimi elementi di collegamento con l'Italia, in cui il disponente rivesta anche il ruolo di trustee.

Tale posizione, che trova il proprio fondamento in un'erronea interpretazione del testo della Convenzione, ha in passato portato taluni magistrati a decretare la nullità di trust autodichiarati poiché, difettando tali trust di alcun trasferimento dal disponente al trustee, asseritamente necessario per l'attuazione della causa tipica del trust "convenzionale", non avrebbero potuto trovare riconoscimento nell'ordinamento italiano.

Nel corso del 2016, il residuo spazio per tali tesi negazioniste è andato notevolmente riducendosi.

Infatti, dopo aver incassato una importante - seppur implicita - legittimazione da parte del Legislatore della legge sul **Dopo di Noi** (legge n. 112 del 22 giugno 2016), **più recentemente il trust autodichiarato è stato pacificamente riconosciuto valido dalla sentenza n. 21614 emessa il 26 ottobre 2016 dalla Corte di Cassazione.**

L'imposizione indiretta del trust

Il portato della sentenza n. 21614/2016 è notevole, anche se questo, in vero, va ricercato *in primis* in ambito tributario; essa ha infatti il pregio di aver posto una serie di punti fermi in tema di imposizione indiretta del trust - nel caso di specie, appunto, autodichiarato, ma realisticamente applicabili anche ad altre tipologie di trust - disconoscendo esplicitamente il pregresso orientamento della medesima Corte che, discostatosi da giurisprudenza di merito e dottrina maggioritarie, tanto clamore aveva suscitato tra gli addetti ai lavori.

In particolare, **i giudici della Sezione tributaria hanno fermamente escluso che il Legislatore del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, avesse istituito una nuova ed autonoma imposta "sulla costituzione di vincoli di destinazione" alla cui applicazione l'istituzione di trust sarebbe stata sottoposta e la cui disciplina**

sarebbe stata indicata per *relationem* nelle regole concernenti la reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni.

Al contrario, la Corte ha chiarito come l'istituzione di un trust (e/o l'atto di apporto/vincolo di beni allo stesso) sia atto carente del presupposto dettato per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni (ossia la sussistenza di una liberalità estrinsecatasi in un reale arricchimento dei beneficiari, attuato mediante un reale trasferimento di beni e diritti) e pertanto **debba essere assoggettato a imposizione in misura fissa**, dovendo posticiparsi alla successiva fase di devoluzione ai beneficiari l'imposizione proporzionale, avendo cura di applicare aliquote ed eventuali franchigie in relazione ai rapporti di parentela e affinità che legano disponente e beneficiari.

Tale **posticipazione dell'imposizione proporzionale** deve applicarsi - ove nel trust siano vincolati immobili - altresì alle imposte ipotecaria e catastale.

La posizione da ultima assunta dalla Cassazione, coincidente con quella promossa da tempo dalla dottrina maggioritaria ma divergente dalla prassi propugnata dall'Amministrazione Finanziaria, potrà auspicabilmente essere confermata da una serie di **decisioni future** e, nelle more di un intervento organico e definitivo del Legislatore, dare un importante **impulso alla diffusione del trust** (autodichiarato) nel Paese, istituto che ad oggi non conosce rivali nel panorama italiano in termini di duttilità ed adattabilità alle mutevoli - anche nel corso del tempo - esigenze di pianificazione e protezione dei clienti e delle loro famiglie.

Bilanci: emendamento al DL milleproroghe

Il Governo ha depositato in Commissione Affari Costituzionali del Senato un pacchetto di emendamenti al disegno di legge di conversione del DL 244/2016 (c.d. Milleproroghe), tra le proposte di modifica ci sono anche le **norme di coordinamento della disciplina fiscale (IRES e IRAP) con le disposizioni civilistiche introdotte dal DLgs. 139/2015, le quali consentirebbero di evitare la gestione di un doppio binario civilistico-fiscale**. In mancanza di un intervento normativo, per contro, per determinare il reddito imponibile, occorrerebbe fare riferimento alla precedente normativa civilistica e applicare, alle fattispecie reddituali così individuate, la disciplina tributaria in vigore.

In estrema sintesi, ai fini IRES l'emendamento estende il principio di derivazione rafforzata già previsto per i soggetti IAS adopter anche ai bilanci redatti secondo le regole del codice civile mediante la modifica dell'art. 83 del TUIR, riconoscendo ai fini fiscali le regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previste dai principi contabili adottati, anche in deroga alle disposizioni del TUIR. Viene, inoltre, modificato l'art. 109 co. 4 del TUIR, stabilendo che si considerano imputati a Conto economico i componenti di reddito che sono rilevati direttamente a patrimonio secondo i nuovi OIC.

Ai fini IRAP, l'emendamento depura le voci di Conto economico A e B degli effetti derivanti dall'eliminazione della sezione straordinaria con riferimento ai componenti positivi e negativi "derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda".

Il testo dell'emendamento prevede anche la proroga di 15 giorni del termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP.

Prelevamenti non giustificati e presunzione di acquisti "in nero"

In relazione alle modifiche subite dall'art. 32 co. 1 n. 2 del DPR 600/73 in tema di indagini finanziarie, nel corso di Telefisco 2017, l'Agenzia delle Entrate ha indicato che:

- **le nuove disposizioni sui limiti quantitativi (limiti di 1.000,00 euro giornalieri e 5.000 mensili) non hanno effetto retroattivo e sono applicabili a partire dal 3.12.2016** (data di entrata in vigore della legge di conversione n. 225/2016);

- le modifiche all'articolo citato riguardano solamente i prelievi non giustificati, e non anche i versamenti per i quali rimane in vigore la regola secondo cui costituiscono "presunzione" di reddito qualora non risultino giustificati.

Assegnazione agevolata di beni ai soci: chiarimenti

Nel corso di Telefisco 2017, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'impostazione - già contenuta nella circolare 16.9.2016 n. 37 - secondo cui, **in caso di assenza o insufficienza delle riserve di patrimonio netto, non si può dare luogo all'assegnazione di beni** e, quindi, non competono le agevolazioni previste dall'art. 1 co. 115 ss. della L. 208/2015.

Non sono state, però, prese in considerazione le ipotesi in cui l'operazione avvenga con riduzione del capitale sociale, quali il recesso o la liquidazione, nelle quali viene generalmente (o nel secondo caso necessariamente) ridotto o azzerato il capitale; in questi casi è pacifica la possibilità di operare l'assegnazione con i benefici fiscali di legge.

Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. "spesometro"): esoneri

I contribuenti che si avvalgono del regime forfettario (art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014) o del regime di vantaggio (art. 27 co. 1-2 del DL 98/2011) **non saranno tenuti a trasmettere i dati delle fatture emesse e ricevute (art. 21 del DL 78/2010 come modificato, per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017, dal DL 193/2016)**. Il chiarimento, reso dall'Agenzia delle Entrate a Telefisco, si basa sulla finalità che contraddistingue l'adempimento (la prevenzione degli illeciti IVA e il monitoraggio delle operazioni rilevanti). L'esclusione dei soggetti che aderiscono ai regimi sopra citati, pertanto, si giustifica in quanto gli stessi non addebitano o detraggono l'IVA e non sono tenuti a registrare le fatture.

L'Amministrazione finanziaria, sempre con riguardo all'adempimento in esame, ha altresì chiarito che:

- per "tipologia dell'operazione" si intende il trattamento ai fini IVA dell'operazione;
- **la trasmissione dei dati non riguarda le operazioni documentate da ricevuta o scontrino fiscale.**

La proroga delle dichiarazioni per semplificare i bilanci serve a poco

Si apprende che il Governo, riconoscendo le difficoltà che devono affrontare le imprese nella prima applicazione delle novità legislative, soprattutto nell'adozione dei nuovi principi contabili nazionali con l'ancora **mancato coordinamento con la disciplina fiscale**, concede(rebbe) una generosa proroga di ben **15 giorni** del termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP.

I commercialisti e le aziende ringraziano, ma qualcuno dei signori che partoriscono queste agevolazioni ha presente che le difficoltà in questione si avranno nel momento del **calcolo** delle imposte e della redazione del **bilancio**, e che quindi **in aprile e maggio (e mettiamoci anche giugno, visto il termine spostato al 30 giugno per il pagamento...)** e certo 15 giorni in più fra il 30 settembre e il 15 ottobre arrivano quando ormai tutti gli adempimenti sono stati già svolti e che quindi saranno di **nulla o scarsa utilità?**

Note di variazione in diminuzione in caso di procedure concorsuali

In occasione di Telefisco 2017, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito **all'emissione delle note di variazione IVA in caso di cessionario o committente assoggettato a procedura concorsuale.**

A seguito delle modifiche intervenute con la legge di bilancio 2017, che ha nuovamente modificato l'art. 26 del DPR 633/72, l'Agenzia ha chiarito che, nell'ipotesi di assoggettamento del debitore alla procedura di concordato preventivo, **la nota di variazione può essere emessa soltanto a partire dal momento in cui è definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura.** Per cui, non è sufficiente riferirsi al solo decreto di omologazione, essendo necessario considerare anche il momento in cui risultano adempiuti gli obblighi assunti dal debitore.

Di conseguenza, qualora venga dichiarato il fallimento, in caso di mancato adempimento, o per effetto di comportamenti dolosi, la rettifica può essere effettuata soltanto dopo che il piano di ripartizione finale dell'attivo sia divenuto definitivo o, in assenza dello stesso, a chiusura della procedura. Inoltre, l'Agenzia chiarisce che gli organi della procedura sono tenuti ad annotare

nel registro IVA la nota di variazione ricevuta, qualora emessa a seguito dell'assoggettamento del cessionario o committente a procedura concorsuale. Tuttavia, tale adempimento non determina l'inclusione del relativo credito IVA vantato dall'Erario nel piano di ripartizione finale, ma consente di evidenziare il credito eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis.

Voluntary Disclosure-bis: approvazione delle specifiche tecniche

Dal 7.2.2017, è possibile inviare il modello per la richiesta di accesso alla voluntary disclosure-bis ex art. 5-octies del DL 167/90 introdotto dall'art. 7 del DL 193/2016 convertito.

I contribuenti che, per accedere alla collaborazione volontaria disciplinata dal DL 193/2016, hanno nel frattempo inviato il "vecchio" modello approvato con provvedimento 30.1.2015 n. 13193, a seguito dell'apertura del canale telematico dovranno provvedere a trasmettere il "nuovo" modello. In questo caso, nel modello dovrà essere barrata la casella "Istanza trasmessa in precedenza".

Con riferimento al calcolo delle sanzioni da violazioni del quadro RW, anche in sede di voluntary disclosure-bis si applica una riduzione del 50% o del 25% del minimo edittale ed il cumulo giuridico previsto dall'art. 12 co. 1 e 5 del DLgs. 472/97.

Infine, tale importo potrà essere ridotto a un terzo come previsto dall'art. 16 del DLgs. 472/97 (c.d. definizione delle sanzioni).

Nella nuova procedura, né la norma né le istruzioni al modello richiamano la disposizione applicata nella precedente collaborazione volontaria per la quale la sanzione unica determinata in caso di concorso di violazioni è la minore fra quella risultante dal c.d. "cumulo materiale" e quella calcolata con il cumulo giuridico. Tuttavia, secondo una risposta data dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco, detta regola dovrebbe essere comunque applicabile.

Voluntary Disclosure-bis: confronto con il ravvedimento operoso, e calcoli di convenienza

Per la regolarizzazione di investimenti esteri e delle imposte evase, si osserva che occorre confrontare i due istituti applicabili a questi fini, ossia la nuova voluntary disclosure (art. 5-octies del DL 167/90) ed il ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97).

La voluntary disclosure-bis si applica alle violazioni degli obblighi dichiarativi ed in materia di monitoraggio fiscale commesse fino al 30.9.2016 (anno 2015).

Occorre, quindi, analizzare la decadenza dei termini di accertamento per comprendere quali annualità possono ancora rientrare nella procedura.

In particolare, in deroga all'art. 3 co. 1 della L. 212/2000 (c.d. "statuto dei diritti del contribuente"), l'art. 5-octies del DL 167/90 ha "riaperto" i termini di decadenza, che scadono all'1.1.2015, sino al 31.12.2018, per le attività oggetto di collaborazione volontaria.

I termini che scadono all'1.1.2015 possono essere "rivitalizzati" in caso di adesione alla voluntary disclosure-bis; tuttavia, i poteri di accertamento degli Uffici si esauriscono nel 2018.

La presentazione di una dichiarazione integrativa ed il ravvedimento comportano, invece, la riapertura dei termini ordinari di accertamento limitatamente agli elementi oggetto di integrazione.

In presenza di deleghe sui conti esteri, con l'adesione alla voluntary disclosure-bis si presume che le stesse siano ripartite in quote paritetiche con l'effetto di dividere le sanzioni da quadro RW tra delegati e intestatari. Presentando la dichiarazione integrativa, invece, ciascun delegato deve dichiarare l'intero ammontare degli investimenti esteri posseduti, liquidando e versando le sanzioni ridotte su tale ammontare.

Infine, in caso di omessa dichiarazione dei redditi non è consentito presentare una dichiarazione integrativa, mentre è comunque possibile aderire alla voluntary disclosure-bis.

Convocazione assemblea per approvazione bilancio 2016: rinvio dei termini

Ai fini dell'approvazione del bilancio 2016, qualora non dovessero essere presenti i presupposti per il rinvio a 180 giorni, occorre provvedere all'approvazione del

bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, ovvero entro il 30.4.2017, che, però, cade di domenica.

Occorre, quindi, valutare la possibilità di procrastinare l'assemblea al 2.5.2017, vale a dire al primo giorno feriale successivo.

L'art. 2963 co. 3 c.c., in materia di computo dei termini di prescrizione, dispone che, "se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo". Ai sensi dell'art. 1187 c.c., inoltre, "il termine fissato per l'adempimento delle obbligazioni è computato secondo le disposizioni dell'articolo 2963. La disposizione relativa alla proroga del termine che scade in giorno festivo si osserva se non vi sono usi diversi. È salva in ogni caso una diversa pattuizione".

A fronte di ciò, si osserva come al principio di cui all'art. 2963 c.c. sia stata attribuita valenza generale (cfr. Cass. 1.12.2010 n. 24375). Allo stesso modo, si è sottolineato come l'art. 1187 co. 2 c.c. sia suscettibile di essere "inteso nel senso che - dove opera il codice civile ed è prescritto che un comportamento vada tenuto entro un certo termine - il termine è prorogato al giorno successivo, se scade in giorno festivo" (così Cass. 12.5.2015 n. 9572). **Appare, quindi, legittima una eventuale convocazione dell'assemblea il primo giorno feriale successivo al 30.4.2017, ovvero il 2.5.2017.**

Spesa per incrementi patrimoniali: prova del contribuente

L'art. 38 del DPR 600/1973, nella sua previgente formulazione, prevedeva che, in caso di determinazione sintetica fondata sulla spesa per incrementi patrimoniali, tale spesa sarebbe stata considerata come sostenuta nel periodo d'imposta in cui era effettivamente avvenuta e nei quattro precedenti. Tale presunzione imponeva all'Amministrazione di imputare un quinto della spesa sostenuta a ognuno dei cinque anni considerati dalla norma, partendo da quello in cui è stata effettivamente realizzata la spesa a ritroso per quattro periodi d'imposta.

La Cassazione, con la sentenza 20.1.2017 n. 1510, ha affermato che, in tale ambito, il contribuente può dimostrare che la spesa per incremento patrimoniale in realtà è stata sostenuta per intero (con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta) nell'anno stesso in cui risulta effettuata o in uno solo dei quattro anni precedenti. Non può ritenersi corretta, invece, la tesi che pone a raffronto - non per quote, ma in modo unitario - da un lato, la spesa per incremento patrimoniale posta a fondamento del detto meccanismo presuntivo e, dall'altro, **il complesso dei redditi goduti dal contribuente e anche dal suo nucleo familiare nell'intero arco temporale di cinque anni considerati dalla norma, così alterando il principio di autonomia dei periodi d'imposta.**

Spesometro, slittano le nuove regole

Per tutto il 2017, suo primo anno di applicazione, il **nuovo Spesometro analitico** sarà **semestrale**, anziché trimestrale, come diventerà invece dal prossimo anno. Le informazioni che vanno avviate sono sempre quelle relative alle operazioni rilevanti ai fini IVA, i dati delle fatture emesse e ricevute, le bollette doganali e i dati delle variazioni.

Questi dati vanno inviati, in forma telematica, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, a partire dal 2018. Sono esentati i produttori agricoli con fatturato non superiore a 7mila euro situati nelle zone montane (come definite dall'articolo 9 del Dpr 601/1973) e i contribuenti in Regime dei Minimi o aderenti al nuovo Regime forfettario.

A prevedere la proroga per il nuovo Spesometro analitico trimestrale è l'emendamento presentato da Francesco Russo (Pd) alla legge di conversione del decreto **Milleproroge** (Legge n. 244/2016) all'esame della prima Commissione affari costituzionali del Senato.

Le **scadenze per il 2017**, per il nuovo Spesometro, diventeranno quindi, per effetto della modifica apportata dall'emendamento all'articolo 4 del decreto legge n. 193/2016:

- **entro il 16 settembre 2017 per il primo semestre;**
- **entro il mese di febbraio 2018 per il secondo semestre.**

Dal 1° gennaio 2018 il nuovo Spesometro analitico diventerà realmente trimestrale e la comunicazione telematica prevista dall'articolo 21 del decreto-legge n. 78/2010

dovrà essere inviata entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, tranne per il secondo trimestre la cui scadenza è fissata al 16 settembre. Rimangono invece trimestrali le **comunicazioni dati IVA** di cui all'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio n.78/2010.

Spesometro trimestrale: adempimento pesante, risultati tutti da verificare

L'Agenzia delle Entrate pare puntare molto sulle nuove modalità di **comunicazione trimestrale dei dati Iva** per incidere in modo strutturale sull'azione di contrasto dell'evasione.

Molti, a partire dalle **imprese** e dai **professionisti**, sui quali graveranno i maggiori adempimenti, sia in termini di costi che di elevatissime sanzioni, si domandano quanto saranno efficaci tali misure per recuperare il mancato gettito sottratto alle casse dello Stato.

Il dubbio è più che legittimo, certamente numerosi sono gli esempi di misure varate negli ultimi anni in cui le stime sugli incassi sono state disattese e il cui effetto finale è stato, in sostanza, un passo indietro nel processo di semplificazione del nostro sistema tributario, che, su questo punto, stenta ad adeguarsi alle esigenze dei cittadini e delle imprese.

L'obiettivo, questa volta, è la riduzione dell'evasione, cosiddetta senza consenso, nell'ambito delle transazioni fra imprenditori, un'area piuttosto circoscritta rispetto al vasto panorama del sommerso Iva che spazia molto più agevolmente nelle transazioni in cui la controparte è il consumatore finale.

L'analisi del fenomeno alla base del forte tax gap su questo tributo porta a evidenziare come una quota importante di mancati introiti sia generata a valle del processo di produzione e distribuzione dei beni e dei servizi.

Resta, inoltre, il nodo dell'utilizzo e della gestione che l'amministrazione finanziaria saprà fare dei dati ricevuti. I tempi di reazione con cui incrociare gli elementi contabili forniti dai clienti e dai fornitori dovranno essere molto ristretti affinché siano rilevate efficacemente le discrepanze e si giunga al confronto con i soggetti che mostrano dati contrastanti.

L'intensificarsi delle comunicazioni tra fisco e contribuenti va giudicato favorevolmente nell'ottica di prevenire i fenomeni di evasione e di tentare di far salire il livello di compliance. Va però misurata con maggiore attenzione la reale capacità dell'Agenzia delle Entrate di gestire i dati comunicati, proseguire nella direzione di aumentare la percentuale di addetti dotati di un'avanzata cultura informatica, far crescere i controlli di natura preventiva a discapito di quelli sul campo, più lunghi e dispendiosi. **Uno dei limiti di questo provvedimento è l'aver introdotto un pesante onere amministrativo aggiuntivo senza la compensazione di un forte alleggerimento di alcuni dei numerosi adempimenti che ogni anno gravano sulle imprese e sui professionisti.**

La misura, secondo le stime contenute nella relazione tecnica che accompagna il decreto, dovrebbe consentire di recuperare un gettito di 2,11 miliardi già nel 2017, di ben 4,23 nel 2018 e di stabilizzarsi a 2,77 nel 2019. La posta in gioco è dunque molto importante e la possibilità di conseguire questi risultati passa attraverso una decisa opera di innovazione tecnologica, basata sulla valorizzazione delle risorse informatiche e delle banche dati e, soprattutto, su una gestione più efficace di quella sinora attuata. L'obiettivo da realizzare sarà non solo un efficace contrasto all'evasione, ma anche un nuovo rapporto tra fisco e contribuente che, grazie al progresso tecnologico, si ponga come **finalità urgente una drastica riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei cittadini e delle imprese che non possono sempre crescere senza limiti, pena la rottura del rapporto tra fisco e contribuente compromesso da aliquote vessatorie.**

Trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute: primi chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 7.2.2017 n. 1, ha fornito indicazioni in merito alle modalità di trasmissione e al contenuto dei dati da inviare nell'ambito della comunicazione periodica dei dati delle fatture emesse e ricevute (nuovo "spesometro" ex art. 21 del DL 78/2010, come modificato dall'art. 4 del DL 193/2016).

Tale comunicazione coincide, per quanto riguarda i dati da trasmettere e le modalità di invio, con il regime opzionale di comunicazione dei dati delle fatture disciplinato dall'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015.

Secondo quanto indicato dalla circolare n. 1/2017 dell'Agenzia delle Entrate:

- non dovranno essere trasmessi i dati relativi alle fatture elettroniche veicolate mediante Sistema di Interscambio (ciò vale sia per il nuovo "spesometro" sia per il regime opzionale di trasmissione dei dati);
- nel campo "natura" dell'operazione dovranno essere indicate le operazioni per le quali non è previsto l'addebito dell'IVA in fattura (es. operazioni esenti, non imponibili, in reverse charge o in regime del margine), fatta eccezione per gli acquisti di beni e/o servizi in reverse charge (per le quali, oltre alla compilazione del campo "natura" dell'operazione, dovranno essere riportate l'imposta e l'aliquota applicata);
- l'obbligo di comunicazione sussiste per tutte le fatture emesse e ricevute (essendo, ad esempio, irrilevante, l'emissione del documento riepilogativo per le fatture di importo fino a 300 euro), mentre **non riguarda i documenti diversi dalle fatture o dalle note di variazione (es. scontrini, ricevute, schede carburante).**

Abitazione "non di lusso" irrilevanza della categoria catastale

Nella sentenza 8.2.2017 n. 3357, la Corte di Cassazione ha ribadito che, in relazione a cessioni, avvenute prima dell'1.1.2014, con applicazione dell'agevolazione prima casa, ma senza che l'immobile trasferito rispettasse i requisiti indicati dal DM 2.8.69 per la qualifica di "non di lusso":

- è dovuta la maggiore imposta di registro;
- non sono dovute le sanzioni.

Si ricorda, infatti, che **l'art. 10 del DLgs. 23/2011 ha modificato, con decorrenza 1.1.2014, i requisiti oggettivi di accesso all'agevolazione prima casa, disponendo che questa possa spettare per tutte le abitazioni classificate catastalmente in categorie diverse da A/1, A/8 o A/9, a nulla rilevando le caratteristiche individuate dal DM 2.8.69 per la qualifica degli immobili "non di lusso".**

La novità normativa, pur non avendo applicazione retroattiva, comporta l'applicazione del principio del favor rei in relazione alle sanzioni, atteso che non può configurarsi il mendacio in relazione ad una dichiarazione che l'ordinamento oggi non considera più rilevante ai fini dell'applicazione del beneficio.

Criterio del costo ammortizzato

Il criterio del costo ammortizzato, applicabile ai crediti e ai debiti a partire dai bilanci 2016, a seguito delle modifiche apportate all'art. 2426 c.c. dal DLgs. 139/2015, tiene conto del fattore temporale, prevedendo la rilevazione degli interessi attivi e passivi sulla base del rendimento effettivo dell'operazione. Gli OIC 15 e 19 prevedono che **tale criterio possa non essere applicato ai crediti e ai debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi** o quando i costi di transazione, le commissioni pagate tra le parti e ogni differenza tra valore iniziale e valore a scadenza sono di scarso rilievo. Allo stesso modo, con riferimento ai titoli di debito, il costo ammortizzato può non essere applicato nei casi in cui i costi di transazione, gli scarti di sottoscrizione e negoziazione non siano rilevanti.

Nelle suddette fattispecie deve essere fornita adeguata informativa in Nota integrativa.

Obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa; irrilevanza ai fini della rappresentazione veritiera e corretta

Il DLgs. 139/2015 ha dato riconoscimento normativo al principio di rilevanza, inserendo, all'art. 2423 c.c., il nuovo co. 4, per effetto del quale:

- "non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta";
- nella Nota integrativa devono essere illustrati i criteri con i quali le società hanno dato attuazione alla presente disposizione.

L'introduzione del principio generale di rilevanza ha comportato:

- l'eliminazione, in quanto ridondanti, dei riferimenti a tale principio contenuti in specifiche regole di informativa del codice civile (tali riferimenti risultano, infatti, già ricompresi nell'ambito del principio più generale);
- l'abrogazione dell'art. 2426 co. 1 n. 12 c.c., ai sensi del quale le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo potevano essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora fossero costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio.

Comparabilità dei dati: impossibilità; segnalazione nella Nota integrativa

Ai sensi dell'art. 2423-ter co. 5 c.c., "per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. **Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa**".

Si ritiene che, le novità introdotte dal DLgs. 139/2015 ai fini della redazione del bilancio, nonché le indicazioni dei nuovi principi contabili nazionali, **sono così numerose e rilevanti da rendere molto costoso e laborioso fornire i dati comparativi al 31.12.2015.**

Pertanto, in forza della disposizione normativa citata, **non sia obbligatorio predisporre - in via extracontabile - il bilancio al 31.12.2015 da accostare al bilancio al 31.12.2016 ai fini comparativi.**

§§§§§

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