

Centro Studi Fiscali e Societari

Milano, 10 aprile 2017

CIRCOLARE INFORMATIVA 07/2017 ¹

Novità 27 marzo – 9 aprile 2017

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

Alberto Bonfiglio
Michela Bonfiglio
Studio Severgnini

Sommario

Debiti verso soci per finanziamenti: criterio del costo ammortizzato.....	2
Comunicazioni trimestrali IVA: modalità di trasmissione dei dati.....	2
Trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute.....	2
Sullo spesometro serve un bilanciamento tra costi e benefici	3
Approvato il modello per le comunicazioni delle liquidazioni IVA.....	3
Nuovo regime per cassa paradigma di un sistema.....	5
Rimborsi IVA trimestrali aggiornati a 30.000 euro.....	5
Responsabilità solidale negli appalti.....	6
Proroga del termine per la domanda dal 31.3.2017 al 21.4.2017	7
Conferimento di ramo d'azienda in società e successiva cessione delle partecipazioni.....	7
Ipotesi di corruzione tra privati.....	7
Proroga dei super-ammortamenti e iper-ammortamenti.....	8
Riapertura della voluntary disclosure: regime sanzionatorio	8
Rimborsi IVA: fidejussioni a costi ridotti	8
Tempi lunghi per l'erogazione dei rimborsi: procedura d'infrazione della Commissione UE.....	10
Fabbricati non strumentali: novità dell'OIC 16	11
Finanziamenti infragruppo infruttiferi	11
Costi di sviluppo	12
Stati con Convenzioni contro le doppie imposizioni che permettono lo scambio di informazioni: aggiornamento dell'elenco.....	12
Studi di settore applicabili per il periodo d'imposta 2016.....	12
Dichiarazione precompilata: trasmissione dal 2.5.2017 al 24.7.2017	13
Oneri deducibili e detraibili dall'IRPEF.....	13
Ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo: interessi di mora.....	13
Holding di famiglia	13
Fuoriuscita dal regime dei minimi: possibilità di accesso al regime forfetario.....	14
Rottamazione cartelle: risposte estive.....	14
Soci di società estinta: sanzioni amministrative.....	14
La manovra correttiva si arricchisce di contenuti	14

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.

Debiti verso soci per finanziamenti: criterio del costo ammortizzato

Nella realtà italiana, accade frequentemente che i soci concedano un finanziamento infruttifero alle società partecipate.

In capo alla partecipante, tali apporti devono essere iscritti tra i crediti e, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dall'1.1.2016, devono essere contabilizzati mediante il criterio del costo ammortizzato e aggiornati.

L'infruttuosità del finanziamento determina la necessità di scorporare dal valore del credito gli interessi attivi impliciti al tasso di mercato e di contabilizzarli a Conto economico per la durata del prestito. Ad avviso dell'Autore, tale criterio di valutazione determina alcune complessità, nonché problematiche fiscali, mentre non comporta benefici significativi in termini di corretta rappresentazione dei fatti aziendali.

I finanziamenti soci costituiscono, infatti, una fattispecie peculiare, non comparabile con gli altri debiti finanziari. La previsione di infruttuosità è coerente con la natura di queste poste, che possono essere assimilate al capitale dell'impresa.

Si ricorda, peraltro, che sono esonerate dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato le imprese che redigono il bilancio abbreviato e le micro imprese. Il criterio in esame può essere applicato soltanto alle poste contabili che hanno origine a decorrere dall'1.1.2016. Infine, il criterio del costo ammortizzato può non essere applicato se i suoi effetti sono irrilevanti ai fini della rappresentazione veritiera e corretta.

Comunicazioni trimestrali IVA: modalità di trasmissione dei dati

Con il provvedimento 27.3.2017 n. 58793, l'Agenzia delle Entrate ha approvato:

- il modello per la comunicazione delle liquidazioni IVA periodiche di cui all'art. 21-bis del DL 78/2010, con le relative istruzioni e le specifiche tecniche;
- le nuove regole da utilizzare per la trasmissione dei dati delle fatture sia nell'ambito della comunicazione obbligatoria di cui all'art. 21 del DL 78/2010, sia nell'ambito della comunicazione opzionale di cui all'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015; tuttavia, tali regole sono adottate a partire dal 10.7.2017. Inoltre, il provvedimento modifica, per l'anno 2017, i termini di invio della comunicazione opzionale delle fatture previsti dal provv. Agenzia delle Entrate n. 182070/2016, allineandoli a quelli previsti per la comunicazione obbligatoria. Pertanto, per il primo anno di applicazione, entrambe le comunicazioni dovranno essere effettuate:

- entro il 18.9.2017 (poiché il 16 settembre è sabato) per il primo semestre;
- entro il 28.2.2018 per il secondo semestre.

A regime, entrambe le comunicazioni dovranno essere trasmesse con cadenza trimestrale, secondo i termini ordinariamente previsti.

Trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute

Con la circolare 27.3.2017 n. 8, Assonime si è occupata del confronto tra la comunicazione opzionale dei dati delle fatture di cui all'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015 rispetto all'obbligo di trasmissione telematica dei medesimi dati previsto dall'art. 21 del DL 78/2010 (come modificato dall'art. 4 del DL 193/2016). Il 31.3.2017 scade, infatti, il termine per aderire al regime opzionale relativamente all'anno d'imposta 2017.

Gli elementi che differenziano i due adempimenti sono:

- il regime sanzionatorio (secondo Assonime quello previsto per la comunicazione opzionale risulterebbe più penalizzante);
- la possibilità, aderendo al regime opzionale, di beneficiare di alcune agevolazioni (accesso ai rimborsi anche in assenza dei requisiti ex art. 30 co 2 del DPR 633/72 ed erogazione prioritaria; riduzione da 5 a 3 anni dei termini di accertamento, laddove sia garantita la tracciabilità dei pagamenti superiori a 30 euro).

Inoltre, per i soggetti che aderiscono al regime facoltativo, dovrebbe essere esclusa la presentazione dei modelli INTRA-2 (fermo restando il problema del mancato invio dei dati statistici).

Centro Studi Fiscali e Societari

Secondo la valutazione di Assonime, questi elementi non rappresentano effettivi vantaggi per aderire al regime opzionale, tenuto anche conto del fatto che l'opzione è vincolante per 5 anni e che è comunque possibile optare per il regime entro il 31.12.2017 con riferimento all'anno d'imposta 2018.

Sullo spesometro serve un bilanciamento tra costi e benefici

Anche per il 2016 è in arrivo un provvedimento dell'ultim'ora per esonerare dallo spesometro i dettaglianti con operazioni sino a 3mila euro più Iva e le pubbliche amministrazioni. Lo scorso anno l'agenzia delle Entrate si era pronunciata il 6 aprile, con lo spesometro in scadenza quattro giorni dopo per i contribuenti mensili ed ulteriori dieci per quelli trimestrali. In assenza di un simile provvedimento, risulta di tutta evidenza che in così pochi giorni nessun esercente avrebbe potuto ricercare ed elaborare le migliaia di fatturine emesse a richiesta dei clienti. Pensiamo a un ristorante con dieci fatturine giornaliere, e sono 3mila per 30 giorni di apertura.

Quest'anno l'Amministrazione Finanziaria si fa viva con il comunicato stampa del 24 marzo, in cui vengono replicate queste ipotesi di esonero, che ogni anno vengono date sotto scadenza. Il comunicato parla anche della comunicazione delle operazioni intercorse con i Paesi black list. Come abbiamo avuto modo di riferire più volte, questo adempimento era da tempo carente della "lista", in quanto nell'articolo 167 del Tuir, al quale impropriamente faceva riferimento la norma di origine, era stata soppressa. Inoltre la legge di conversione del DL 193/2016 aveva annullato questa comunicazione sin dal periodo di imposta 2016, il che non significa che l'amministrazione ha perso un significativo dato di informazione, ma che può ricavarlo agevolmente - scegliendo lei quali Paesi ritiene a rischio - dal normale spesometro delle controparti estere. Infine il comunicato stampa richiama l'esonero, concesso per legge relativamente al 2016, per coloro che trasmettono i dati al Sistema tessera sanitaria.

Al di là del prevedibile esito relativo al 2016, questa vicenda obbliga ad alcune considerazioni per il 2017. Sappiamo che lo spesometro non è stato "soppresso", come dice la norma di legge, ma che è stato assorbito dal più penetrante obbligo di trasmissione telematica dei dati di tutte le fatture. Per chi è adeguatamente informatizzato, questo impegno non ha nessun costo significativo, ma per il mezzo milione di partite Iva che si aprono ogni anno, e per almeno il 90% di quelle in essere da tempo, la trasmissione di tutte le fatture, senza alcun esonero, è un adempimento troppo oneroso.

Torniamo a chi è sempre stato esonerato da quando esiste lo spesometro, in particolare ai pubblici esercizi che emettono fatture a richiesta del cliente. Basti pensare ai ristoranti, che rilasciano il documento promiscuo, normalmente usato come ricevuta fiscale e che diventa fattura quando il cliente mette un timbro con la ragione sociale della ditta o la scrive a penna.

Non risulta che queste fatture siano mai state utilizzate per mettere in moto frodi carosello o di altro genere. Sino ad oggi questi documenti non venivano mai comunicati: dal lato dell'emittente vi è sempre stato l'esonero, ora confermato per il 2016, dal lato del destinatario sovveniva la registrazione riepilogativa dei documenti sino a 300 euro che, con il nuovo spesometro, non avrà più nessuna rilevanza. Cioè puoi anche registrare in modo riepilogativo, ma la fatturina deve essere trasmessa singolarmente.

Questa evoluzione degli obblighi ripropone sempre lo stesso interrogativo: a fronte di un rilevante costo certo e indiscutibile per la collettività, quanta evasione fiscale è stata o sarà definitivamente accertata unicamente grazie a questi adempimenti?

Approvato il modello per le comunicazioni delle liquidazioni IVA

È stato pubblicato in data 27/03/2017 il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 58793, che definisce le informazioni che i soggetti passivi devono trasmettere all'Amministrazione finanziaria con riguardo alle **fatture emesse e ricevute** (art. 21 del DL 78/2010), modificandone i termini di trasmissione, e approva il modello (con le relative istruzioni) per effettuare la comunicazione dei dati delle liquidazioni IVA periodiche (art. 21-bis del DL 78/2010). Sono state rese disponibili, inoltre, le modalità di trasmissione e consultazione dei dati di cui sopra,

oltre alle specifiche tecniche necessarie. L'avvenuta pubblicazione del provvedimento e degli ulteriori documenti appena elencati è stata resa nota attraverso un comunicato stampa, sempre di ieri.

Il provvedimento in esame, come anticipato, ha approvato il **modello** per la comunicazione dei dati delle liquidazioni IVA periodiche (art. 21-*bis* del DL 78/2010) già diffuso in bozza la scorsa settimana (si veda "C'è la bozza del modello per comunicare le liquidazioni IVA" del 22 marzo). La sua versione definitiva e le relative istruzioni conferma quanto previsto nella bozza.

Il modello, da presentare esclusivamente in via telematica (direttamente o avvalendosi di un intermediario abilitato), si compone:

- del **frontespizio**, contenente l'anno d'imposta, la partita IVA del soggetto passivo, alcune caselle riguardanti i soggetti interessati dalla liquidazione IVA di gruppo, il codice fiscale e il codice carica del dichiarante (da indicare solo se diverso dal contribuente), il codice fiscale della società dichiarante che presenta la comunicazione per conto di un altro contribuente, la firma e l'impegno alla presentazione telematica;

- del **quadro VP**, da compilare per ciascuna liquidazione periodica, composto da diversi righe (da VP1 a VP14) nei quali il soggetto passivo IVA deve indicare, fra l'altro, il periodo di riferimento della liquidazione periodica dell'imposta e i dati (es. totale operazioni attive e passive al netto dell'imposta, IVA esigibile e detratta, IVA dovuta o a credito, crediti d'imposta, acconti, ecc.) attraverso i quali è possibile determinare l'IVA da versare o a credito per il periodo interessato. Per un trimestre, in particolare, i contribuenti mensili presentano un modulo per ognuno dei tre mesi interessati, mentre i contribuenti trimestrali un unico modulo.

Sono interessati dalla comunicazione delle liquidazioni IVA periodiche tutti i **soggetti passivi IVA**, anche se dalla liquidazione risulta un'eccedenza a credito. Sono esonerati, invece, i soggetti passivi non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale IVA, oppure, all'effettuazione delle liquidazioni periodiche, salvo che nel corso dell'anno non vengano meno le citate condizioni di esonero.

La comunicazione delle liquidazioni IVA, a prescindere dalla periodicità (mensile o trimestrale) adottata dal soggetto passivo per liquidare l'imposta, deve essere presentata trimestralmente entro la fine del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con eccezione del secondo trimestre per il quale il termine di presentazione scade il 16 settembre di ogni anno (per l'anno 2017 il 16 settembre cade di sabato, quindi il termine è il 18 settembre). La prima scadenza, relativa al primo trimestre 2017, è fissata per il 31 maggio 2017.

Il provvedimento di ieri introduce alcuni elementi di novità anche con riferimento alla **comunicazione obbligatoria e opzionale** dei dati delle fatture, prevista, rispettivamente, dall'art. 21 del DL 78/2010 e dall'art. 1 comma 3 del DLgs. 127/2015.

In particolare, per il 2017, i termini di invio della comunicazione opzionale vengono modificati in modo da essere allineati a quelli stabiliti per la comunicazione obbligatoria.

Pertanto, per l'anno 2017, anche coloro che trasmettono i dati delle fatture su base opzionale effettuano l'invio con cadenza semestrale:

- entro il 18 settembre 2017 per il primo semestre (il 16 settembre è sabato);
- entro il 28 febbraio 2018 per il secondo semestre.

A partire dal 2018, invece, entrambe le comunicazioni verranno inviate con **cadenza trimestrale**, secondo i termini ordinariamente previsti.

Infatti, il provvedimento nulla dispone in merito a questi ultimi, limitandosi a modificare i termini stabiliti per il 2017, con la conseguenza che, a regime, permarrrebbe il disallineamento nell'invio dei dati relativi al secondo trimestre (da effettuarsi entro il 16 settembre per la comunicazione obbligatoria; entro il 31 agosto per la comunicazione opzionale).

Tuttavia, il comunicato stampa citato sembra "superare" tale disposizione, prospettando l'**allineamento** dei termini anche per gli anni successivi.

Si segnala, inoltre, che con lo stesso provvedimento vengono approvate, con decorrenza dal 10 luglio 2017, le nuove **specifiche tecniche** per la compilazione delle due comunicazioni in argomento.

Fino a tale data, le informazioni richieste potranno essere inviate sulla base delle regole definite con provv. n. 182070/2016.

Nuovo regime per cassa paradigma di un sistema

Il **regime di cassa** per le **imprese minori** rappresenta un'ideale fotografia del sistema fiscale italiano.

Esiste un regime di determinazione del reddito d'impresa (articolo 66 del Tuir) che riguarda determinati soggetti cosiddetti "semplificati" (per effetto di quanto dispone l'articolo 18 del Dpr 600/1973, che disciplina un regime contabile, detto, appunto, semplificato).

A questo regime, a partire dal 2017, sono state apportate talune modifiche, che si vorrebbero di semplificazione, per avvicinare la determinazione del reddito a un criterio di cassa. Tale criterio, in base al dettato normativo, riguarda i ricavi percepiti (si tralasciano, tanto riguardano casi marginali, i dividendi e gli interessi) e le spese sostenute. Apparentemente, risulterebbe davvero una semplificazione: ricavi meno spese senza conteggiare le rimanenze. Il fatto è, però, che le poste che rilevano per cassa, alla conta dei fatti, risultano un fenomeno di tipo residuale. Questo perché la norma continua a richiamare, per alcune "voci", le regole previste per le imprese in contabilità ordinaria, per le quali si applicano (quasi sempre) le regole della competenza temporale. Così, citando le voci principali, per i "semplificati" continuano senz'altro a rilevare per competenza: minusvalenze, sopravvenienze passive, quote di ammortamento, canoni leasing (compreso eventuale maxi canone), perdite su crediti, accantonamenti quiescenza e previdenza, spese per prestazione di lavoro dipendente, oneri di utilità sociale, spese relative a più esercizi. Peraltro, ci sono anche componenti positivi di reddito che vanno per competenza. Si tratta: del valore normale dei beni assegnati/autoconsumati, dei proventi degli immobili patrimonio, delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive. La "beffa" è poi che, nell'ambito delle disposizioni che valgono per le imprese in ordinaria, vi sono poste che rilevano "per natura" per cassa, come i compensi agli amministratori, gli interessi di mora, gli oneri fiscali e contributivi (di cui all'articolo 99 del Tuir). Così, queste ultime voci rilevano senz'altro con il criterio di cassa anche per i "semplificati".

La conseguenza che si ricava è che, più che un regime semplificato, la determinazione del reddito delle imprese minori rappresenti un vero e proprio labirinto, nel quale occorre districarsi tra poste che rilevano per cassa e poste (probabilmente più numerose, a questo punto) che si determinano per competenza.

In tutto questo si aggiunge la creazione di tre regimi contabili "semplificati" nell'ambito dell'articolo 18 del Dpr 600/1973 che, stando alle prime indicazioni, si vorrebbero irrisolvemente trasformare in regimi di determinazione dell'imposta al fine di avvalorare la previsione che l'opzione per il regime ordinario vale per tre anni (visto che per i regimi contabili le opzioni hanno durata annuale mentre sono triennali quelle relative all'imposta).

Così si ha la sensazione che questo regime condensi un po' tutte le contraddizioni del fisco italiano: dalla semplificazione che non ci sarà mai, se non si cambia alla radice il sistema, a prese di posizione che non fanno altro che alimentare complicazioni e ambiguità. Così come risulta assolutamente ambiguo definirlo un regime "di cassa": non lo è "per natura" visto che si tratta di un (complicatissimo) regime misto cassa/competenza e poi chi lo utilizzerà si avvarrà dell'opzione secondo la quale la registrazione Iva vale come incasso/pagamento.

Chi "incassa" è solo la (ulteriore) perdita di credibilità del sistema.

Rimborsi IVA trimestrali aggiornati a 30.000 euro

Con il provvedimento n. 59279 del 28 marzo 2017, l'Agenzia delle Entrate ha approvato le nuove istruzioni per la compilazione del modello TR, impiegato dai soggetti passivi IVA per la richiesta di rimborso o l'utilizzo

in compensazione "orizzontale" del credito IVA emergente su base trimestrale.

La novità più significativa riguarda la possibilità di avvalersi del modello TR, **senza** apposizione del **visto di conformità** o rilascio della garanzia patrimoniale, per ottenere il rimborso delle eccedenze di credito IVA di importo inferiore o pari a 30.000 euro relative al primo trimestre 2017 (o, comunque, riportate dalla dichiarazione annuale).

L'art. 7-*quater* comma 21 del DL 193/2016 ha, infatti, incrementato da 15.000 euro a 30.000 euro la soglia di cui all'art. 38-*bis* commi 3 e 4 del DPR 633/72 per

Centro Studi Fiscali e Societari

l'esecuzione dei rimborsi IVA (sia annuali sia trimestrali) senza obbligo di specifiche formalità.

La possibilità di far riferimento al nuovo importo di 30.000 euro per l'esecuzione dei rimborsi "senza visto" e "senza garanzia" era già stata riconosciuta nelle istruzioni alla dichiarazione IVA annuale riferita al 2016.

Con l'aggiornamento delle istruzioni relative al modello TR, tale facoltà viene, quindi, prevista anche per i rimborsi trimestrali, già a partire dal modello relativo al **primo trimestre 2017**, da presentarsi entro il **2 maggio 2017** (il 30 aprile e il 1° maggio sono festivi).

Al riguardo, si ricorda che, ai fini del rimborso, il limite di 30.000 euro deve intendersi riferito alla somma delle richieste effettuate nell'anno solare, dunque conteggiando sia gli importi derivanti dal modello TR sia quelli derivanti dalla dichiarazione annuale (circ. Agenzia delle Entrate n. 32/2014).

Un'ulteriore novità si riscontra nell'estensione dell'esonero dalla presentazione della **garanzia**, al di sopra dei 30.000 euro, a due nuove categorie di soggetti, vale a dire:

- ai soggetti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo previsto dagli **artt. 3** e ss. di cui al DLgs. 128/2015;

- ai soggetti "minori" individuati dall'art. 5 del DM 4 agosto 2016 che, avendo esercitato l'opzione per il regime di trasmissione telematica delle fatture, si avvalgono del **programma di assistenza** di cui all'**art. 4** comma 1 del DLgs. 127/2015 (si tratta della generalità degli esercenti arti e professioni, delle imprese ammesse al regime di contabilità semplificata ex **art. 18** del DPR 600/73 e, limitatamente ai primi tre anni di attività, delle imprese che superano i limiti di ricavi di cui al medesimo art. 18 del DPR 600/73).

In tali ipotesi, occorre inserire nel campo 3 del rigo TD8, rispettivamente, i **nuovi codici "4" e "5"**.

Peraltro, con riferimento ai soggetti "minori", si osserva che l'esonero dalla prestazione della garanzia si accompagna, ai sensi dell'art. 4 comma 1 lett. b) del DLgs. 127/2015, all'esonero dall'obbligo di apposizione del visto di conformità o dalla sottoscrizione alternativa, quale incentivo all'opzione per la trasmissione telematica delle fatture all'Agenzia delle Entrate.

La modifica apportata alle istruzioni del modello TR giunge a pochi giorni dalla scadenza del termine per l'esercizio dell'opzione in argomento (31 marzo 2017), e sembra confermare l'attuazione dello speciale **regime premiale** riservato a tale categoria di soggetti.

Sempre con riferimento all'opzione, si ricorda che l'**art. 3** del DLgs. 127/2015 ha previsto, per la generalità dei soggetti passivi IVA che hanno **optato** per la trasmissione dei dati delle fatture ai sensi dell'art. 1 comma 3 del medesimo decreto (compresi i soggetti "minori"):

- l'accesso ai rimborsi IVA anche in assenza dei requisiti di cui all'**art. 30** comma 2 del DPR 633/72;

- l'erogazione del rimborso in via prioritaria rispetto agli altri soggetti iscritti nella graduatoria dei rimborsi relativi al medesimo periodo, entro tre mesi dalla presentazione della richiesta.

Tuttavia, tale previsione normativa concerne i soli rimborsi IVA annuali e non anche quelli trimestrali.

Responsabilità solidale negli appalti

In materia di appalto, il DL 25/2017 è intervenuto sulla disciplina della responsabilità solidale per i debiti retributivi e contributivi, eliminando le parti dell'art. 29 co. 2 del DLgs. 276/2003 che prevedevano:

- il litisconsorzio necessario tra committente, appaltatore ed eventuali subappaltatori e la possibilità, per il committente convenuto in giudizio, di eccepire il beneficio della preventiva escussione del patrimonio dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori;

- la facoltà dei contratti collettivi nazionali di derogare a tale disciplina, mediante l'individuazione di metodi e procedure di controllo e verifica della regolarità degli appalti.

Con riguardo a quest'ultimo punto, si ipotizza la possibilità di ottenere il medesimo effetto della norma abrogata ricorrendo ai contratti di prossimità di cui all'art. 8

del DL 138/2011 (conv. L. 148/2011). Tale articolo consente, infatti, ai contratti collettivi aziendali o territoriali di realizzare specifiche intese volte a regolamentare una serie di materie – tra cui la solidarietà negli appalti – anche in deroga alla legge e alla contrattazione collettiva, purché nel rispetto della Costituzione e dei vincoli comunitari. A tal fine, è, tuttavia, necessario che detti contratti risultino dotati di determinate caratteristiche e finalizzati al conseguimento di determinati obiettivi.

Proroga del termine per la domanda dal 31.3.2017 al 21.4.2017

E' stato pubblicato in Gazzetta ufficiale il DL 27.3.2017 n. 36, che, modificando l'art. 6 del DL 22.10.2016 n. 193, ha postergato dal 31.3.2017 **al 21.4.2017 il termine per presentare la domanda di rottamazione dei ruoli.**

Invece, rimane al momento invariato il termine, fissato al 31.5.2017, entro cui l'Agente della riscossione deve liquidare le somme da rottamazione tramite notifica al contribuente.

Si evidenzia che in sede di conversione del DL 8/2017, è ancora pendente un emendamento, già approvato dalla Camera dei deputati, che contempla lo slittamento di tutti e due i termini indicati (dal 31.3.2017 al 21.4.2017 per la domanda di sanatoria e dal 31.5.2017 al 15.6.2017 per la liquidazione delle somme).

Ove detto emendamento venisse approvato in via definitiva, da un lato, entrerebbe normalmente in vigore, dall'altro, il DL 27.3.2017 n. 36 potrebbe non essere convertito nei sessanta giorni, con effetti di decadenza.

Conferimento di ramo d'azienda in società e successiva cessione delle partecipazioni

La Corte di Cassazione, nella sentenza 15.3.2017 n. 6758, ha ribadito che l'art. 20 del DPR 131/86 non detta una norma antielusiva, ma una regola interpretativa, che impone una qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti.

Ne deriverebbe, tuttavia, secondo la Corte, che il conferimento di un'azienda in società, seguito dalla cessione delle quote della società conferitaria, deve essere qualificato come cessione di azienda al cessionario delle quote, se l'interprete rinviene nell'operazione complessiva, alla luce degli elementi obiettivi del caso concreto, una causa unitaria di cessione aziendale.

Infine - conclude la Corte - se l'art. 20 del DPR 131/86 è solo una norma interpretativa, la sua applicazione non è soggetta al contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 37-bis del DPR 600/73.

Ipotesi di corruzione tra privati

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 30.3.2017 n. 75 il DLgs. 15.3.2017 n. 38 attuativo della Decisione quadro 2003/568/GAI del Consiglio, del 22.7.2003, relativa alla lotta contro la corruzione nel settore privato, nel rispetto della delega recata dall'art. 19 della L. 170/2016 (legge di delegazione europea 2015).

Il DLgs. sostituisce, tra l'altro, il primo comma dell'art. 2635 c.c. (corruzione tra privati) e introduce le seguenti novità:

- ferma la pena della reclusione da uno a tre anni, la fattispecie presenta rilevanza anche negli enti privati differenti dalle società e dai consorzi;
- tra i possibili autori del reato – in grado di integrarlo anche agendo per interposta persona - sono collocati altresì coloro i quali, nell'ambito organizzativo della società o dell'ente privato, esercitano funzioni direttive diverse da quelle svolte dagli ulteriori soggetti attivi;
- presenta rilevanza, accanto alla condotta (dei soggetti "corrotti" interni alla società o all'ente) di ricezione di denaro o altra utilità "non dovuti" e di accettazione della relativa promessa (da parte di un esterno, corruttore), quella di sollecitazione da parte dei soggetti interni stessi alla dazione di denaro (o di altra utilità) da parte di un esterno per compiere od omettere un atto in violazione degli obblighi inerenti al proprio ufficio o degli obblighi di fedeltà;

- la fattispecie è trasformata da reato di evento di danno a reato di mera condotta e di pericolo (rispetto al bene giuridico rappresentato dalla tutela della concorrenza). Per la relativa integrazione, infatti, non è più necessaria la causazione di un nocumento alla società, mentre l'effettiva distorsione della concorrenza vale solo a rendere la fattispecie perseguibile d'ufficio. Le novità saranno in vigore dal 14.4.2017.

Proroga dei super-ammortamenti e iper-ammortamenti

Con la circolare 30.03.2017 n. 4, redatta congiuntamente da Agenzia delle Entrate e Ministero dello Sviluppo Economico, vengono forniti chiarimenti in relazione ai super-ammortamenti e iper-ammortamenti.

Con particolare riferimento agli aspetti fiscali, la circolare fornisce chiarimenti in merito:

- alla proroga del super-ammortamento del 40% (applicabile anche alle imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR);
- all'introduzione dell'iper-ammortamento del 150% concernente i beni materiali "Industria 4.0" e della correlata maggiorazione del 40% relativa ai beni immateriali;
- ad alcuni dubbi interpretativi in tema di super-ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici a seguito dell'entrata in vigore della norma sui c.d. "imballonati".

Per quanto non riportato nella circolare in commento, restano fermi, ove compatibili, i chiarimenti resi nella circ. Agenzia delle Entrate 23/2016.

Riapertura della voluntary disclosure: regime sanzionatorio

Con la procedura di voluntary disclosure-bis di cui all'art. 5-octies del DL 167/90, i contribuenti potranno regolarizzare la propria posizione effettuando il versamento del dovuto in autoliquidazione.

L'autoliquidazione è una facoltà, in mancanza la procedura potrà perfezionarsi ugualmente. Tuttavia:

- se non si provvede al pagamento entro il 30.9.2017, le sanzioni da quadro RW sono determinate in misura pari al 60% o all'85% (in caso di investimenti in Paesi black list senza accordo in vigore) del minimo edittale. La medesima misura dell'85% del minimo edittale si applica anche alle violazioni in materia di imposte;
- se si provvede autonomamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente per una frazione superiore al 10% o al 30% delle somme da versare, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero delle somme ancora dovute con una maggiorazione del 10%;
- se non si provvede autonomamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente per una frazione inferiore o uguale al 10% o al 30% delle somme da versare a seconda dei casi, l'Agenzia provvede al recupero delle somme ancora dovute con una maggiorazione del 3%;
- se, invece, si provvede al versamento delle somme dovute in misura superiore alle somme da versare, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso.

Secondo il documento 1/2017 del Gruppo di Studio Voluntary disclosure dell'ODCEC di Milano, le maggiori sanzioni applicabili conseguenti alla liquidazione della nuova collaborazione volontaria da parte degli Uffici devono essere circoscritte solo ai casi di erroneo o insufficiente versamento e non anche a casi di differente inquadramento fiscale della fattispecie.

Rimborsi IVA: fidejussioni a costi ridotti

Le fidejussioni a garanzia dei rimborsi IVA saranno meno onerose per i contribuenti: infatti, sarà introdotto un ristoro allo 0,15% dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia. E' una delle misure in materia di IVA contenute nella Legge europea 2017 oggetto di un esame preliminare nel consiglio de Ministri del 31 marzo 2017.

Si profila una modifica della disciplina dei **rimborsi IVA**: infatti, verrà riconosciuta una somma (pari allo 0,15% dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia) a titolo di **ristoro forfettario** dei costi sostenuti dai soggetti passivi che prestano garanzia a favore dello Stato in relazione a richieste di rimborso dell'IVA.

La disposizione sarà introdotta dalla **Legge europea 2017** che il Governo, nella seduta del 31 marzo 2017, ha esaminato in via preliminare e risponde all'esigenza di chiudere una procedura di infrazione europea (n. 2013/4080).

In attesa di leggere il testo della norma, basando l'analisi solo sulle indiscrezioni e sul comunicato di fine seduta, cerchiamo di capirne qualcosa in più.

Il punto di partenza non può che essere la disciplina in vigore nel nostro Paese in materia di rimborsi IVA.

Disciplina sui rimborsi IVA

La disciplina sui rimborsi IVA è contenuta nell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, norma che è stata oggetto di alcune recenti modifiche prima con il **decreto semplificazioni** (D. Lgs. n. 175/2014) e pochi mesi or sono con il **decreto fiscale** di fine anno (D.L. n. 193/2016).

In estrema sintesi, le attuali procedure che devono essere seguite per ottenere il rimborso sono le seguenti:

- **presentazione della dichiarazione annuale IVA senza altre formalità, se il credito è inferiore a 30.000 euro (15.000 euro sino al 2 dicembre 2016, data di entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.L. n. 193/2016);**

- apposizione del visto di conformità da parte di un professionista o dal soggetto che esegue il controllo contabile se il credito è superiore a 30.000 euro (15.000 euro sino al 2 dicembre 2016) e il richiedente non ha, nel corso dell'esercizio, ridotto significativamente la sua consistenza patrimoniale;

- presentazione di **garanzia** con polizza fideiussoria (quindi secondo la vecchia disciplina) per i crediti superiori a 30.000 euro (15.000 euro sino al 2 dicembre 2016) richiesti da soggetti "a rischio".

Per quanto riguarda i tempi di rimborso sono pari a **tre mesi** dalla presentazione della dichiarazione. In caso di ritardo si applicano gli interessi nella misura del 2% annuo con decorrenza dal novantesimo giorno successivo alla presentazione della dichiarazione.

Garanzia sui rimborsi

Andando un po' più nel dettaglio, la garanzia è richiesta se il rimborso è chiesto da:

a) soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da **meno di due anni** diversi dalle imprese start-up innovative (art. 25 D.L. n. 179/2012);

b) soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati **avvisi di accertamento** o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:

1) al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

2) al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;

3) all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro.

c) soggetti passivi che, pur obbligati, presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso **priva del visto di conformità** o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;

d) soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

La garanzia è prestata per una **durata pari a tre anni** dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione. Per le piccole e medie imprese, le suddette garanzie possono essere prestate anche dai consorzi cooperative di garanzia collettiva fidi.

Per i gruppi di società, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante la **diretta assunzione** da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile della obbligazione di integrale restituzione della somma da

rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata. In ogni caso la società capogruppo o controllante deve comunicare in anticipo all'Amministrazione finanziaria l'intendimento di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata.

La garanzia concerne anche crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa.

Procedura di infrazione UE

Su questa materia la Commissione europea ha ritenuto violata la Direttiva 2006/112/CE sull'IVA.

Infatti, come anticipato, è aperta una procedura di infrazione (la **n. 2013/4080**), che ha contestato all'Italia tempi troppo lunghi per i rimborsi annuali IVA e per le condizioni, **troppo severe**, per l'esenzione dall'obbligo di prestare una garanzia al fine di beneficiare del periodo ridotto di rimborso dell'IVA.

Si ricorda che l'art. 183 della Direttiva se l'ammontare dell'IVA a credito eccede quello dell'IVA a debito, consente al contribuente di riportare tale eccedenza ad un periodo di imposta successivo, o di ottenerne il "rimborso".

Al riguardo, la Corte di Giustizia ha precisato che un rimborso procrastinato di oltre tre mesi, rispetto al momento in cui si ingenera il relativo diritto, sarebbe inaccettabile.

Al riguardo, la Commissione ha osservato che il termine finale di 3 mesi concerne categorie troppo ristrette di contribuenti (laddove dovrebbe coinvolgere la totalità dei medesimi) e, in relazione alle stesse, risulta subordinata alla sussistenza di **requisiti troppo onerosi** (si pensi al procacciamento di una fideiussione che abbia durata triennale).

Novità introdotta dalla legge europea 2017

Si ricorda che per far fronte alle critiche sollevate in sede UE, l'Italia è già intervenuta la prima volta con la revisione della disciplina sui rimborsi effettuata dal D.Lgs. n. 175/2015.

Ma ciò, a quanto pare, non sembra essere stato **sufficiente**.

Infatti, in quell'occasione non si è toccato l'aspetto legato al **costo** che i contribuenti devono sopportare per ottenere la garanzia.

Ed è proprio su questo aspetto che si concentra ora l'attenzione del Legislatore.

Infatti, si vuole riconoscere una somma (pari allo **0,15% dell'importo garantito** per ogni anno di durata della garanzia) a titolo di ristoro forfettario dei costi sostenuti dai soggetti passivi che prestano garanzia a favore dello Stato in relazione a richieste di rimborso dell'IVA.

La disposizione si applica a partire dalle richieste di rimborso predisposte con la dichiarazione annuale dell'IVA relativa all'anno 2017 e dalle istanze di rimborso infrannuale inerenti al **primo trimestre 2018**.

Si spera, dunque, che con le modifiche che si intendono introdurre si riuscirà a **chiudere** definitivamente la procedura di infrazione.

Tempi lunghi per l'erogazione dei rimborsi: procedura d'infrazione della Commissione UE

In data 31.3.2017, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in esame preliminare, il disegno di legge europea 2017. L'art. 5 di tale disegno di legge prevede, in materia di rimborsi IVA, l'introduzione di un indennizzo forfettario a favore dei soggetti obbligati a presentare la garanzia ai sensi dell'art. 38-bis co. 4 del DPR 633/72, nella misura dello 0,15% dell'importo garantito, per ogni anno di validità della garanzia medesima.

Il diritto a ottenere l'indennizzo sorge quando sia stata definitivamente accertata la spettanza del rimborso IVA e, comunque, alla scadenza dei termini per l'emissione dell'avviso di rettifica o di accertamento.

Tali disposizioni sono finalizzate ad adeguare la norma interna a quella comunitaria (art. 183 della direttiva 2006/112/CE), così come interpretata nell'ambito della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, secondo cui le modalità nazionali di rimborso devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate ed entro un termine ragionevole, l'intero credito.

In tal modo, si intende bloccare il processo di messa in mora avviato il 27.9.2013

dalla Commissione europea nei confronti dell'Italia, a seguito della procedura di infrazione n. 2013/4080.

Tuttavia, le nuove norme opererebbero soltanto, a partire dalle richieste di rimborso annuale relative al 2017 e dalle istanze di rimborso infrannuale relative al primo trimestre 2018.

Iper-ammortamento a ostacoli

Non sarà semplice il percorso per le imprese che vogliono accedere al beneficio dell'iper-ammortamento del 250%. La necessità di una relazione da parte di un tecnico (ingegnere o perito), l'ammissibilità dei macchinari per la realizzazione di prodotti solo se riconfigurabili e flessibili, l'esclusione degli esercenti arti e professioni dal beneficio, sono solo alcune delle novità che emergono da una lettura approfondita della circolare n. 4e del 30 marzo 2017 emanata congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal ministero dello Sviluppo economico.

Tra le altre cose, la cumulabilità dell'iper-ammortamento con altre agevolazioni non è esplicitata dalla circolare e l'iper-ammortamento non utilizzato nell'anno non potrà essere portato in decurtazione del reddito negli anni successivi.

Fabbricati non strumentali: novità dell'OIC 16

Il nuovo documento OIC 16 prevede alcune novità, per le società che detengono fabbricati, a decorrere dai bilanci "solari" 2016.

Innanzitutto, la previgente distinzione tra fabbricati civili e fabbricati industriali è stata sostituita da quella basata sulla loro strumentalità.

Tale distinzione non ha, comunque, effetto ai fini dell'esposizione dei dati nello Stato patrimoniale, in quanto entrambe le categorie sono classificate nella voce "B.II.1 - Terreni e fabbricati".

La novità sostanziale, rispetto agli esercizi precedenti, riguarda, invece, l'obbligo di ammortizzare, in base alla stimata vita utile, sia i fabbricati strumentali che quelli non strumentali, a meno che non si dimostri che il loro valore residuo sia pari o superiore al valore contabile.

L'eliminazione della facoltà di non ammortizzare i fabbricati non strumentali consente di allineare il loro trattamento contabile a quello dei soggetti IAS.

Tale modifica del documento OIC 16 può essere applicata prospetticamente.

Pertanto, i fabbricati civili già iscritti nel bilancio 2015 potranno continuare a non essere ammortizzati e la nuova disciplina si applicherà unicamente ai fabbricati non strumentali acquisiti a partire dall'1.1.2016.

Finanziamenti infragruppo infruttiferi

La Cassazione (sentenze nn. 27087/2014 e 15005/2015) ha, talvolta, ritenuto che il principio del valore normale debba essere applicato solo in presenza di componenti di reddito positive o negative; poiché tali condizioni non risultano integrate nella concessione di finanziamenti infruttiferi, questi ultimi devono essere considerati legittimi. Con la recente pronuncia n. 7493/2016, la Corte di Cassazione ha, tuttavia, ritenuto che i prestiti infruttiferi non esulano dall'applicazione dell'art. 110 co. 7 del TUIR.

Secondo gli Autori, pur accettando l'applicabilità del valore normale, andrebbero analizzate le motivazioni sottostanti l'effettuazione di finanziamenti od operazioni finanziarie gratuite. Anche un tasso o un compenso pari a zero, infatti, può rappresentare un valore di mercato qualora giustificato da valide ragioni economiche (C.T.Reg. Piemonte 1224/4/2016).

Inoltre, evidenziano ancora gli Autori, le operazioni finanziarie infruttifere potrebbero richiedere un'analisi congiunta con altre transazioni intragruppo strettamente correlate, al fine di valutare la congruità con principi di mercato. Ad esempio, la C.T.Prov. Cremona n. 77/2013 ha ritenuto corretto il mancato addebito di interessi attivi su anticipazioni finanziarie da parte della contribuente italiana alle consociate slovacche, in quanto giustificato dai bassi prezzi di acquisto di beni che le società estere applicavano in assenza di oneri di finanziamento.

In altri casi, le operazioni attive a breve (cash pool, depositi, ecc.) potrebbero essere riqualficate in operazioni a lungo (e viceversa per le operazioni passive), in

quanto protratte nel tempo, con applicazione di maggiori tassi (spesso desunti dalle statistiche di istituzioni come Banca d'Italia e BCE). Al riguardo, è utile dimostrare che le caratteristiche delle operazioni rispondono alle reali esigenze delle parti e l'utilizzo delle risorse è conforme a quanto previsto contrattualmente.

Costi di sviluppo

A partire dai bilanci 2016 (per i soggetti "solari") i costi di sviluppo devono essere ammortizzati in base alla vita utile (art. 2426 co. 1 n. 5 c.c.). Soltanto nei casi eccezionali in cui non è possibile stimare in modo attendibile la vita utile, l'ammortamento deve essere effettuato in massimo cinque esercizi. Non è prevista la possibilità di applicazione prospettica; pertanto, la nuova disciplina potrebbe produrre effetti anche sui saldi residui delle spese di sviluppo capitalizzate in esercizi precedenti il 2016.

La vita utile dei costi di sviluppo deve essere stimata in base al numero di anni nei quali ci si attende di ottenere benefici economici. È opportuno che tali stime siano formalmente approvate, ad esempio risultino in un verbale del consiglio di amministrazione.

La modifica della disciplina civilistica ha determinato un adeguamento dell'art. 108 co. 1 del TUIR (ad opera dell'art. 13-bis del DL 244/2016, conv. L. 19/2017), ai sensi del quale "le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

La capitalizzazione costituisce comunque una facoltà; conseguentemente, in caso di iscrizione a Conto economico, i costi di sviluppo sono deducibili nell'esercizio di sostenimento.

Stati con Convenzioni contro le doppie imposizioni che permettono lo scambio di informazioni: aggiornamento dell'elenco

Il DM 23.3.2017 ha aggiornato la white list degli Stati e territori che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (DM 4.9.96), inserendovi 11 nuovi Stati e territori:

- il Cile, in forza dell'entrata in vigore della Convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia;
- la Santa Sede, in virtù dell'entrata in vigore dell'accordo fiscale con l'Italia;
- il Principato di Monaco, in virtù dell'entrata in vigore dell'accordo con l'Unione europea per lo scambio automatico dei dati relativi agli interessi dei non residenti;
- Nauru, Niue, Barbados, Andorra, Saint Kitts and Nevis, Saint Vincent e Grenadine, Samoa e Uruguay, a seguito dell'entrata in vigore di procedure vincolanti per lo scambio di informazioni ai sensi della direttiva sulla cooperazione amministrativa (direttiva 2011/16/UE) tra l'Italia e questi Stati o territori.

Studi di settore applicabili per il periodo d'imposta 2016

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il software GERICO 2017 e Parametri 2017, per la compilazione delle comunicazioni da allegare al modello REDDITI 2017.

Sebbene non risulti ancora pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto di approvazione dei correttivi congiunturali, GERICO è già in versione definitiva, aggiornato con i correttivi approvati dalla Commissione degli Esperti per gli studi di settore. Come l'anno scorso, i correttivi sono:

- congiunturali di settore;
- congiunturali territoriali;
- congiunturali individuali;
- relativi all'analisi di normalità economica;
- relativi all'analisi di coerenza economica.

Secondo quanto disposto dall'art. 7-bis del DL 193/2016, questo è l'ultimo anno di applicazione degli studi di settore. Dall'anno prossimo, come annunciato dall'Agenzia delle Entrate con il comunicato stampa 7.3.2017 n. 52, saranno operativi i nuovi indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA"), i quali saranno approvati gradualmente: i primi 70 nel 2017, mentre i restanti 80 settori economici avranno a disposizione questo nuovo strumento dal 2018.

Dichiarazione precompilata: trasmissione dal 2.5.2017 al 24.7.2017

La dichiarazione dei redditi precompilata 2017 (modello 730 e modello REDDITI PF) sarà disponibile e consultabile a partire dal 18.4.2017 (non dal 15.4, in quanto data concomitante con il week end pasquale). Dal 2.5.2017, sarà possibile accettare, modificare e inviare il 730 precompilato all'Agenzia delle Entrate direttamente tramite l'applicazione web e modificare il modello REDDITI PF precompilato.

Per quanto riguarda i termini di invio, l'ultimo giorno utile per la presentazione:

- del 730 precompilato all'Agenzia delle Entrate direttamente tramite l'applicazione web è il 24.7.2017 (il 23.7 cade di domenica);
- del modello REDDITI PF precompilato è il 2.10.2017 (il 30.9 cade di sabato).

Da quest'anno, inoltre, possono presentare la dichiarazione tramite l'applicazione on line anche gli eredi che devono presentare la dichiarazione per conto della persona defunta e i soggetti per i quali l'Agenzia non dispone di nessun dato. Per tali soggetti sarà disponibile una dichiarazione dei redditi senza alcun dato precompilato, ad eccezione dei dati anagrafici.

Oneri deducibili e detraibili dall'IRPEF

In una corposa circolare-guida, del 4.4.2017 n. 7, dell'Agenzia delle Entrate e della Consulta nazionale dei Caf sono contenute le indicazioni relative gli oneri deducibili e detraibili dall'IRPEF oltre ai crediti d'imposta.

Tra le altre cose, nel documento è chiarito che la detrazione IRPEF del 19% (senza limiti di importo) riconosciuta alle persone con disabilità per le spese sanitarie dall'art. 15 co. 1 lett. c) del TUIR, spetta anche per l'acquisto di una bicicletta elettrica a pedalata assistita, anche se non compresa nel nomenclatore tariffario delle protesi, da parte di soggetti con ridotte o impedito capacità motorie permanenti. Ciò a condizione che il contribuente produca, oltre alla certificazione di invalidità o di handicap, un certificato del medico specialista della Asl attestante il collegamento tra la bici e le difficoltà motorie.

Con riferimento alle spese mediche generiche per le quali spetta la detrazione IRPEF del 19% ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. c) del TUIR, invece, è precisato che vi rientrano anche le spese per i farmaci senza obbligo di prescrizione medica acquistati on-line da farmacie ed esercizi commerciali autorizzati alla vendita a distanza dalla Regione o dalla Provincia autonoma o da altre autorità competenti. Ai sensi dell'art. 10 co. 2 terzo periodo del TUIR, inoltre, sono deducibili dal reddito complessivo IRPEF gli oneri contributivi versati per gli addetti all'assistenza personale o familiare, tra cui quindi anche le c.d. "badanti". Nel documento in commento viene precisato che essi possono essere dedotti anche nel caso in cui la persona addetta all'assistenza sia stata assunta tramite un'agenzia interinale e il contribuente li abbia quindi rimborsati all'agenzia stessa, a patto che quest'ultima rilasci una idonea certificazione. La deducibilità in esame non è vincolata a limiti reddituali né alla situazione di "non autosufficienza", ma è ammessa nel limite massimo di 1.549,37 euro annui.

Ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo: interessi di mora

Con il provv. 4.4.2017 n. 66826, l'Agenzia delle Entrate ha determinato la nuova misura degli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo, di cui all'art. 30 del DPR 602/73. A decorrere dal 15.5.2017, tali interessi saranno ridotti dal 4,13% al 3,50% in ragione annuale. Si rammenta che detti interessi spettano quando il contribuente non paga gli importi intimati tramite cartella di pagamento o accertamento esecutivo nei termini di legge.

Holding di famiglia

Come noto, sono definite "micro imprese" le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 175.000,00 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000,00 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Le micro imprese si differenziano rispetto agli altri soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile in quanto ai fini della determinazione delle imposte sui redditi non applicano il principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR.

Si osserva che, nella maggior parte dei casi, le holding di famiglia si trovano obbligatoriamente a dover redigere il "bilancio fiscale" delle microimprese, che potrebbe non essere adatto alla loro complessità.

Inoltre, i requisiti per essere classificati "micro impresa" non sembrano tenere conto del fatto che le holding di famiglia possono avere elevati dividendi e plusvalenze da cessione di partecipazioni (classificati nella voce C del Conto economico) e quasi sicuramente non hanno ricavi da vendite e prestazioni (voce A.1 del Conto economico) superiori a 350.000,00 euro.

Fuoriuscita dal regime dei minimi: possibilità di accesso al regime forfetario

Con la risposta all'interpello 29.3.2017 n. 907-10/2017, la DRE Veneto ha precisato che il contribuente che abbia applicato ininterrottamente il regime di vantaggio, di cui al DL 98/2011, dal 2013 al 2016 e continui a possedere i requisiti previsti per tale regime "non può, per l'anno 2017, applicare altro regime essendo vincolato al regime di vantaggio iniziato nel 2013". Dalla risposta si evince che il transito dal regime di vantaggio a quello forfetario era circoscritto ai seguenti anni:

- al 2015, rispetto al quale il passaggio era espressamente consentito dall'art. 1 co. 86 della L. 190/2014;
- al 2016, per effetto delle modifiche apportate al regime forfetario dalla L. 208/2015 (circ. Agenzia delle Entrate 10/2016 e 12/2016).

Al di fuori di tali casi, il passaggio al regime forfetario potrebbe avvenire solo a seguito del decorso del quinquennio di durata del regime di vantaggio oppure, prima, per la perdita di uno o più dei requisiti d'accesso.

Rottamazione cartelle: risposte estive

Più tempo a Equitalia per gestire le istanze di «rottamazione» dei ruoli. Il termine entro cui l'agente della riscossione dovrà inviare al debitore il conto da pagare, comprensivo degli importi delle singole rate e le relative scadenze, passa **dal 31 maggio al 15 giugno 2017**. È quanto prevede la legge di conversione del decreto sisma (dl n. 8/2017), che sarà pubblicata lunedì in Gazzetta Ufficiale. Si completa così la riscrittura del calendario della sanatoria, dopo che il dl n. 36/2017 aveva prorogato il termine per l'adesione dei contribuenti (dal 31 marzo al 21 aprile), ma non anche quello per la risposta da parte degli uffici. Sebbene inserito nel provvedimento legislativo per l'emergenza terremoto del Centro Italia del 2016, il rinvio del termine riguarda tutti i soggetti interessati e non solo cittadini e imprese residenti nelle zone colpite dal sisma. La legge di conversione reca comunque diversi interventi fiscali a favore di questi ultimi.

Soci di società estinta: sanzioni amministrative

Le sanzioni amministrative tributarie non si estendono ai soci di società di capitali estinta (Cass. 7.4.2017 n. 9094); il principio esposto, che, per quanto ci consta, non era mai stato affermato in precedenza, argomenta sulla base delle seguenti norme:

- l'art. 8 del DLgs. 472/97, che prevede l'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi;
- l'art. 7 del DL 269/2003, secondo cui le sanzioni amministrative possono essere irrogate solo nei confronti della persona giuridica.

La manovra correttiva si arricchisce di contenuti

È in arrivo la manovra chiesta all'Italia da Bruxelles per reperire le risorse mancanti che, in base ad una prima stima, dovrebbero ammontare a 3,4 miliardi di euro. Le prime indiscrezioni prevedevano solo la **proroga e l'estensione del meccanismo dello split-payment** per le prestazioni effettuate nei confronti di società pubbliche. Erano poi previsti **ulteriori interventi sulle accise (limitatamente ai tabacchi)** e una "sforbiciata delle spese. In realtà, secondo le

ultime notizie, l'intervento sembra ben più "corposo" con un numero di disposizioni interessate più ricco rispetto a quello originario.

Il Governo è da sempre impegnato a ridurre l'evasione e gli omessi versamenti in ambito IVA. Si tratta di uno degli interventi maggiormente sollecitati da Bruxelles in quanto le frodi sono particolarmente diffuse nel nostro Paese. Per questa ragione il ministro Padoan ha inviato da diverso tempo una lettera alla Commissione europea chiedendo di **prorogare l'applicazione dello split-payment per un altro triennio, quindi oltre il 31 dicembre 2017. Il meccanismo dovrebbe essere considerato legittimo a livello comunitario fino al 31 dicembre 2020.**

È prevista, inoltre, un'estensione di tipo soggettivo in quanto dovrebbe riguardare in futuro anche **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di società partecipate dallo Stato**; la misura, però, non risulta particolarmente gradita alle imprese.

Il meccanismo favorisce la formazione di ingenti posizioni di credito IVA che le imprese stentano a recuperare nonostante la previsione normativa che dovrebbe essere grado di garantire un "canale preferenziale" per la restituzione delle eccedenze IVA.

Secondo le ultime indiscrezioni il legislatore dovrebbe recuperare ulteriore gettito con un'altra **"stretta" sulle compensazioni tra crediti e debiti tributari**. Continuano a susseguirsi, quindi, gli interventi che rendono più difficile l'utilizzo dei crediti tributari.

In ordine di tempo l'ultima novità consiste nell'obbligo di apporre il visto di conformità anche ai crediti tributari, relativi alle imposte sui redditi, qualora il contribuente intenda utilizzarli **in compensazione in misura superiore a 15.000 euro**.

Allo stato attuale non si comprende ancora la portata del nuovo intervento che dovrebbe essere inserito nella manovra. Potrebbe ad esempio prevedersi una riduzione del limite da 15.000 a 10.000 oltre il quale scatterebbe l'obbligo di apporre il visto per gli eventuali utilizzi. Si tratta, ovviamente, solo di un'ipotesi che dovrebbe uniformare il limite anche ai fini IVA.

La **rottamazione delle liti pendenti** era già stata annunciata in occasione dell'apertura dell'anno giudiziario e, in effetti, ora sembra prendere corpo. L'idea di fondo è quella di equiparare i contenziosi pendenti alla rottamazione delle cartelle. Dovrebbe quindi essere prevista una riduzione o forse l'azzeramento delle sanzioni collegate all'atto impugnato. Dovrebbero essere dovuti per intero, invece, gli importi dei tributi oggetto di contestazione. Sono però ancora molti i nodi da sciogliere.

Ad esempio sarà necessario verificare se la possibilità di definire il contenzioso riguardi ogni contenzioso pendente, quindi indipendentemente dall'importo dei tributi oggetto di contestazione, ovvero se sarà limitato alle liti di "minori dimensioni".

Probabilmente dovrebbe essere irrilevante l'ammontare dei tributi dovuti, quindi la possibilità di accedere alla definizione riguarderà ogni soggetto, proprio in quanto la definizione resterà subordinata all'integrale versamento delle imposte.

L'unica eccezione interesserà, come per le cartelle, le relative sanzioni.

Al fine di decongestionare le Commissioni tributarie la manovra dovrebbe **estendere la mediazione tributaria e il reclamo alle liti fino a 50.000 euro**.

L'attuale limite è di 20.000 euro e riguarda anche tributi non erariali, come ad esempio l'IMU e la TASI.

§§§§§

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